



Sygn. akt I UK 486/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 5 marca 2019 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Katarzyna Gonera (przewodniczący)
SSN Krzysztof Staryk (sprawozdawca)
SSN Dawid Miąsik

w sprawie z odwołania B. C.-Ł.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych [...] Oddziałowi w Ł.
z udziałem zainteresowanego T. B.
o ustalenie podlegania ubezpieczeniom społecznym z tytułu umowy
cywilnoprawnej,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń
Społecznych w dniu 5 marca 2019 r.,
skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...]
z dnia 9 maja 2017 r., sygn. akt III AUa [...],

oddala skargę kasacyjną.

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 29 lutego 2016 r. Sąd Okręgowy w Ł. zmienił zaskarżoną przez B. C.-Ł. decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych [...] Oddziału w Ł. (dalej

również jako: ZUS) z dnia 13 lutego 2015 r., znak KPS [...] i ustalił, że T. B. nie podlega obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym, tj.: emerytalnemu, rentowym i wypadkowemu w okresach od 15 grudnia 2010 r. do 10 kwietnia 2011 r., od 15 grudnia 2011 r. do 3 kwietnia 2012 r., od 17 grudnia 2012 r. do 30 marca 2013 r. jako zleceniobiorca płatnika składek - Kancelaria biegłego rewidenta B. C.-Ł., gdyż wykonywał czynności na podstawie umowy o dzieło.

Wyrokiem z dnia 9 maja 2017 r., sygnatura akt III AUa [...], Sąd Apelacyjny w [...] oddalił apelację ZUS od wyroku Sądu Okręgowego – Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Ł. z dnia 29 lutego 2016 r., sygnatura akt VIII U [...].

Sąd Apelacyjny zaakceptował ustalenia, zgodnie z którymi B. C.-Ł. jest biegłym rewidentem i prowadzi działalność gospodarczą - Kancelarię biegłego rewidenta od 1995 r. Przedmiotem działalności jest wykonywanie czynności rewizji finansowej, które polegają głównie na badaniu sprawozdań finansowych. T. B. jest biegłym rewidentem, od 2001 r. korzysta z emerytury, ale nadal jest czynny zawodowo. Płatnik składek zatrudnia na podstawie umowy o pracę 3 osoby, jednak z biegłymi rewidentami współpracuje na podstawie umów cywilnoprawnych. Rewidenci oceniają sprawozdania finansowe i sprawozdania zarządu. Intencją takiego badania jest potwierdzenie, że sprawozdanie jest wykonane prawidłowo, zgodnie z ustawą o rachunkowości. Rewidenci (w tym ubezpieczony) pisali raport i opinie o badanym sprawozdaniu i byli osobiście odpowiedzialni za opinię. Rewident odpowiadał przed spółką, inwestorami.

W dniu 2 września 2009 r. B. C.-Ł., jako właścicielka Kancelarii biegłego rewidenta, zawarła z T. B. umowę cywilnoprawną o wykonywanie zawodu biegłego rewidenta na czas nieokreślony. W dniach 15 grudnia 2010 r., 15 grudnia 2011 r. oraz 17 grudnia 2012 r. zawarła ona z T. B. umowy nazwane „umowami o dzieło o badanie i ocenę sprawozdania finansowego”. W oparciu o powyższe umowy ubezpieczony zobowiązał się przeprowadzić osobiście badanie sprawozdania finansowego firmy Z. Spółki z o.o. w Ł. za rok 2010, 2011 i 2012. Strony ustaliły, że T. B. może korzystać z technicznej porady ekspertów oraz korzystać z pomocy asystentów. W wyniku badania sprawozdania finansowego ubezpieczony był zobowiązany do przekazania płatnikowi składek w jednym egzemplarzu rezultatów badania sprawozdania finansowego, tj.: opinię biegłego rewidenta o prawidłowości

i rzetelności sprawozdania finansowego, raport z badania sprawozdania finansowego, dokumentację roboczą, a w razie potrzeby - projekt wystąpienia do kierownictwa badanego podmiotu. Rezultaty prac wynikających z umowy T. B. był zobowiązany przekazać płatnikowi składek do ostatecznej weryfikacji do dnia 10 kwietnia 2011 r. (I umowa), do dnia 3 kwietnia 2012 r. (II umowa), do dnia 30 marca 2013 r. (III umowa). Za wykonanie prac objętych umowami, tj. sporządzenie opinii i raportów, ubezpieczony otrzymał wynagrodzenie w wysokości 4000 zł za każdą umowę na podstawie rachunków. Z tytułu umów nazwanych „umowami o dzieło” płatnik nie dokonał zgłoszenia zainteresowanego do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego.

Sąd Apelacyjny uznał, że spór w sprawie sprowadzał się do kwalifikacji prawnej przedmiotowych umów w kontekście regulacji art. 627 i art. 750 k.c. W ocenie ZUS umowy zawierane z biegłymi rewidentami, których przedmiotem jest badanie i ocena sprawozdania finansowego, są umowami o świadczenie usług podobnych do zlecenia, do których ma zastosowanie art. 750 k.c. i jako takie podlegają zgłoszeniu do ubezpieczeń. Sąd drugiej instancji uznał, że ubezpieczony we wskazanych okresach był związany z płatnikiem umowami o dzieło, a zatem z tytułu realizacji tych umów nie podlegał zgłoszeniu do ubezpieczeń społecznych. Według Sądu umowy zawierane z biegłym rewidentem, których przedmiotem jest badanie sprawozdań finansowych podmiotów gospodarczych, należą do umów rezultatu. Przy zawieraniu tych umów nie chodzi o samo badanie sprawozdań finansowych, lecz o opracowanie końcowych rezultatów tego badania wyrażonych w formie pisemnej. Niezależnie od uszczegółowienia warunków umowy o badanie sprawozdania finansowego firmy szczegółowe sposoby i cele takiego badania, osoby uprawnione do badania sprawozdań finansowych precyzują przepisy ustawowe: ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.) oraz ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. Nr 77, poz. 649 ze zm.). Zgodnie z art. 3 ustawy z 2009 r. o biegłych rewidentach zawód biegłego rewidenta, polegający na wykonywaniu czynności rewizji finansowej, może być wykonywany zarówno przez osobę fizyczną prowadzącą działalność we własnym imieniu i na własny rachunek,

bądź też jako wspólnik podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego, o którym mowa w art. 47 pkt 2 i 3 ustawy. Może też być wykonywany w ramach stosunku pracy z podmiotem uprawnionym, ale także w ramach stosunku cywilnoprawnego zawartego z takim podmiotem. Ustawodawca nie wskazuje, o jaki rodzaj umowy prawa cywilnego chodzi, jednak nie ulega wątpliwości, że może to być umowa o dzieło. Rezultatem takiej umowy może być opinia i raport bądź też opracowanie dokumentacji ze zbadanego wycinka sprawozdania finansowego będącego przedmiotem badania.

Wyrok Sądu Apelacyjnego ZUS zaskarżył skargą kasacyjną. W skardze – opartej na pierwszej podstawie kasacyjnej (art. 398³ § 1 pkt 1 k.p.c.) – zarzucono: (-) błędną wykładnię art. 627 k.c. przez zastosowanie tego przepisu, mimo że zwarte umowy nie miały charakteru umowy o dzieło; (-) błędną wykładnię art. 750 k.c. przez jego niezastosowanie, mimo że umowa miała charakter umowy o świadczenie usług, do której należy stosować odpowiednio przepisy dotyczące umowy zlecenia; (-) naruszenie art. 6 ust. 1 pkt 4 i art. 12 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przez błędne przyjęcie, że ubezpieczony nie podlega z tytułu zawartych umów cywilnoprawnych obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym; (-) naruszenie art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych przez błędne przyjęcie, że ubezpieczony nie podlega z tytułu zawartych umów cywilnoprawnych ubezpieczeniu zdrowotnemu.

Skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku przez oddalenie odwołania oraz zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych; ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu w [...] do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania kasacyjnego, w tym kosztach zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Ocena spornych kwestii powinna być dokonana przede wszystkim w aspekcie unormowań ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie

ubezpieczeń społecznych (aktualny jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 1778 ze zm.) - art. 6 ust. 1 pkt 4 oraz art. 12 ust. 1. W szczególności z art. 6 ust. 1 pkt 4 wynika, że obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlegają osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są osobami wykonującymi pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia oraz osobami z nimi współpracującymi. Nawiązanie w tym przepisie do „wykonywania pracy”, jak i „osób współpracujących”, występujących przy prowadzeniu działalności gospodarczej, może sugerować, że czynności wymienione w tym unormowaniu, co do zasady, nie powinny mieć charakteru jednostkowego, ale powinny być wykonywane w dłuższym okresie (działalność gospodarcza powinna mieć charakter co najmniej sezonowy, również umowa agencyjna lub umowa o pracę z założenia są długotrwałe). Wykładnia art. 627 k.c. oraz art. 750 k.c. w związku z art. 734 k.c. powinna być skorelowana z tymi unormowaniami.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego akcentuje się, że umowa o dzieło należy do umów rezultatu - jej przedmiotem jest indywidualnie oznaczony wytwór (efekt). Dla oceny, że zawarto umowę o „rezultat usługi” (wytwór) - co jest podstawową cechą odróżniającą ją od umowy zlecenia (świadczenia usług) - konieczne jest, aby działania przyjmującego zamówienie doprowadziły w przyszłości do konkretnego, indywidualnie oznaczonego rezultatu - w postaci materialnej bądź niematerialnej. Niewątpliwie każda umowa o dzieło należy do kategorii umów rezultatu, jednak nie każda umowa rezultatu może być podporządkowana przepisom dotyczącym umowy o dzieło. Artykuł 627 k.c. wskazuje na potrzebę „oznaczenia dzieła” i dopuszcza określenie świadczenia ogólnie w sposób nadający się do przyszłego dookreślenia na podstawie wskazanych w umowie podstaw lub bezpośrednio przez zwyczaj bądź zasady uczciwego obrotu (art. 56 k.c.). Przedmiot umowy o dzieło może być więc określony w różny sposób i różny może być stopień dokładności tego określenia, pod warunkiem, że nie budzi on wątpliwości, o jakie dzieło chodzi. Nie można uznać za dzieło czegoś, co nie odróżnia się w żaden sposób od innych występujących na danym rynku rezultatów pracy - materialnych bądź niematerialnych, gdyż wówczas zatraciłby się indywidualny charakter dzieła. Dzieło

nie musi wprawdzie być czymś nowatorskim i niewystępującym jeszcze na rynku, jednak powinno posiadać charakterystyczne, wynikające z umowy cechy, umożliwiające zbadanie, czy dzieło zostało wykonane prawidłowo i zgodnie z indywidualnymi wymaganiami bądź upodobaniami zamawiającego. Przedmiotem umowy o dzieło jest doprowadzenie do weryfikowalnego i jednorazowego rezultatu, zdefiniowanego przez zamawiającego w momencie zawierania umowy. Dzieło jest wytworem, który w momencie zawierania umowy nie istnieje, jednak jest w niej z góry przewidziany i określony w sposób wskazujący na jego indywidualne cechy. Dlatego też jednym z kryteriów umożliwiających odróżnienie umowy o dzieło od umowy o świadczenie usług jest możliwość poddania dzieła sprawdzianowi na istnienie wad fizycznych.

W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 6 września 2018 r., II UK 236/17 (niepublikowany), wyrażono pogląd, że sprawdzian taki jest zaś niemożliwy do przeprowadzenia, jeśli strony nie określiły w umowie cech i parametrów indywidualizujących dzieło. Taki brak kryteriów określających pożądaną przez zamawiającego wynik (wytwór) umowy prowadzi do wniosku, że przedmiotem zainteresowania zamawiającego jest wykonanie określonych czynności, a nie ich rezultat. Wykonanie określonej czynności (szeregu powtarzających się czynności), bez względu na to, jaki rezultat czynność ta przyniesie, jest natomiast cechą charakterystyczną tak dla umów zlecenia (gdy chodzi o czynności prawne - art. 734 § 1 k.c.), jak i dla umów o świadczenie usług nieuregulowanych innymi przepisami (gdy chodzi o czynności faktyczne - art. 750 k.c.). W odróżnieniu od umowy o dzieło, przyjmujący zamówienie w umowie zlecenia (umowie o świadczenie usług) nie bierze więc na siebie ryzyka pomyślnego wyniku spełnianej czynności. Jego odpowiedzialność za właściwe wykonanie umowy oparta jest na zasadzie starannego działania (art. 355 § 1 k.c.), podczas gdy odpowiedzialność strony przyjmującej zamówienie w umowie o dzieło niewątpliwie jest odpowiedzialnością za rezultat. Trzeba też mieć na względzie, że stosunek prawny wynikający z umowy o dzieło nie ma charakteru zobowiązania trwałego (ciągłego). Stanowi zobowiązanie do świadczenia jednorazowego i to po obu stronach tego stosunku zobowiązaniowego. Zarówno świadczenie zamawiającego, jak i wykonawcy dzieła, uznawane są za świadczenia jednorazowe, a jego ramy czasowe wyznacza

powierzenie wykonania i wykonanie dzieła. Czas ten jest zatem z zasady warunkowany właściwościami samego dzieła, determinowany przez jego wykonawcę, a nie zamawiającego.

W ocenie obecnego składu Sądu Najwyższego, umowa o sporządzenie opinii (oceny) sprawozdania finansowego danego podmiotu stanowi zindywidualizowany, charakterystyczny i poddający się weryfikacji wytwór (rezultat), co wynika ze szczególnego unormowania statusu biegłych rewidentów i szczególnych cech dokonywanych przez nich czynności, a zwłaszcza oceny sprawozdań finansowych.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (aktualny jednolity tekst: Dz.U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.; dalej jako: ustawa o rachunkowości) badaniu podlegają roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych oraz roczne sprawozdania finansowe - kontynuujących działalność między innymi: banków krajowych, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, spółek akcyjnych. W myśl art. 65 ust. 1 ustawy o rachunkowości, w wersji obowiązującej w latach 2010 – 2013, gdy były zawierane i wykonywane sporne umowy o dzieło, celem badania sprawozdania finansowego było wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z zastosowanymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki. Dalsze jednostki redakcyjne określały co powinna zawierać opinia (ust. 2 - 4) oraz co powinien zawierać raport (ust. 5). Końcowym rezultatem badania sprawozdania finansowego była opinia i raport, sporządzone na podstawie zebranej i opracowanej w toku badania dokumentacji rewizyjnej. Stosownie do art. 65 ust. 7 ustawy o rachunkowości opinię i raport z badania sprawozdania finansowego podpisywał kluczowy biegły rewident przeprowadzający badanie. Oznacza to, że badanie sprawozdania finansowego danego podmiotu gospodarczego mogło przeprowadzać kilku biegłych rewidentów, z których każdy badał określony odcinek sprawozdania finansowego, z którego opracowywał odpowiedni dokument rewizyjny stanowiący podstawę do sporządzenia opinii i raportu. Nowelizacja omawianego artykułu (z dnia 23 lipca 2015 r.) istotnie zmieniła ustawowy zapis celu badania sprawozdania finansowego.

W miejsce dotychczasowego zapisu o zgodności z zastosowanymi zasadami (polityką) rachunkowości wprowadzono sprawdzenie cech jakościowych sprawozdania finansowego (rzetelność i jasność) oraz zgodności z mającymi zastosowanie przepisami ustawy i z przyjętymi przez jednostkę zasadami (polityką) rachunkowości. Dotychczasowe regulacje bywały rozumiane jako ocena zgodności z przyjętymi przez jednostkę zasadami (polityką) rachunkowości, a więc bez oceniania, czy te zasady są zgodne z ustawą. Nowe sformułowania wynikają ze stopniowego wprowadzania nowych międzynarodowych standardów sprawozdań finansowych związanych ze światowym kryzysem finansowym.

Komisja Europejska w dniu 30 października 2010 r. opublikowała Zieloną Księgę, w której wskazała konieczność poświęcenia większej uwagi działalności biegłych rewidentów w celu zwiększenia stabilności finansowej spółek i banków. Komisja stwierdziła, że wiele banków ujawniło ogromne straty w pozycjach bilansowych i pozabilansowych w sytuacji, gdy biegli rewidenci przekazywali klientom sprawozdania za te okresy bez zastrzeżeń. Obok nadzoru i ładu korporacyjnego, badanie sprawozdań finansowych powinno być głównym czynnikiem działającym na rzecz stabilności finansowej, gdyż daje pewność co do prawdziwej kondycji finansowej wszystkich spółek. Pewność ta powinna ograniczać koszty upadłości, jakie w przeciwnym razie obciążąłyby zainteresowane strony i całe społeczeństwo.

Sąd Najwyższy uznał, że w tym kontekście biegli rewidenci mają do spełnienia ważną funkcję społeczną przez przedstawianie opinii co do rzetelności i jasności sprawozdań finansowych badanych podmiotów, według ściśle skonkretyzowanych przepisów i standardów międzynarodowych. Zwrócić należy uwagę, że stosownie do art. 78 ust. 1 ustawy o rachunkowości - biegły rewident, który sporządził niezgodną ze stanem faktycznym opinię o sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych jednostki lub sytuacji finansowo-majątkowej tej jednostki, podlegał grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2 albo obu tym karom łącznie.

W ocenie Sądu Najwyższego umowa zawierana między podmiotem audytorskim i biegłym rewidentem nie musi zawierać precyzyjnych

zasad sporządzenia opinii, gdyż biegły rewident jest zobligowany do uwzględnienia przy sporządzaniu opinii szczegółowych przepisów ustawy o rachunkowości, Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej oraz zasad bezstronności.

Do 31 grudnia 2017 r. obowiązywała ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (jednolity tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 1000 ze zm.), która w art. 3 ust. 1 stanowiła, że zawód biegłego rewidenta polega na wykonywaniu czynności rewizji finansowej. Relewantny ust. 2 określał, że biegły rewident może wykonywać zawód jako: 1) osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek; 2) wspólnik podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, o którym mowa w art. 47 pkt 2 i 3; 3) osoba pozostająca w stosunku pracy z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, o którym mowa w art. 47; 4) osoba, która zawarła umowę cywilnoprawną z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, o którym mowa w art. 47. W myśl ust. 3 w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 2-4, biegły rewident wykonuje zawód w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych.

Zdaniem Sądu Najwyższego ustawa określała różne formy wykonywania wolnego zawodu biegłego rewidenta, nie wykluczając możliwości zawarcia umowy cywilnoprawnej z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, ściśle określonym przez tę ustawę. Poza możliwością wykonywania zawodu na podstawie umowy o pracę (z całą różnorodnością nawiązania stosunku pracy na podstawie Kodeksu pracy) ustawodawca unormował możliwość zawarcia umowy cywilnoprawnej, a więc zarówno umowy zlecenia, umowy o świadczenie usług oraz umowy o dzieło. Pomijając kwestię zbiegu tytułów ubezpieczeń (art. 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych), należy przyjąć, że biegły rewident, niemający innego tytułu ubezpieczenia społecznego, który zawarł z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych umowę o sporządzenie opinii dotyczącej sprawozdania finansowego, w aspekcie podlegania ubezpieczeniom społecznym wykonuje czynności na podstawie umowy

o dzieło, jeżeli umowa dotyczy wyłącznie oceny sprawozdania finansowego jednego podmiotu. Nie można wykluczyć zawarcia długotrwałej umowy zlecenia, która obejmowałaby sporządzenia opinii o sprawozdaniach finansowych wielu jednostek gospodarczych.

W myśl art. 51 ust. 1 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie - podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych ponosi odpowiedzialność za szkodę spowodowaną swoim działaniem lub zaniechaniem. W ocenie Sądu Najwyższego unormowanie to nie stanowi przeszkody do przyjęcia możliwości zawierania umów o dzieło przez biegłych rewidentów. Odpowiedzialność, którą ponosi firma audytorska, należy odróżnić od odpowiedzialności, do której może zostać pociągnięty biegły rewident. Podstawę normatywną zezwalającą na pociągnięcie biegłego rewidenta do odpowiedzialności odszkodowawczej za uchybienia, jakich dopuścił się w związku z wykonywanymi przez niego na podstawie umowy o dzieło w sposób bezpośredni czynnościami audytowymi, stanowią przepisy o odpowiedzialności odszkodowawczej funkcjonujące w prawie cywilnym (na przykład art. 415 i n. k.c.), w prawie pracy (art. 114 i n. k.p.), czy w prawie handlowym (art. 482 k.s.h.). Biegły rewident odpowiada wtedy, gdy można wykazać, że przeprowadził badanie sprawozdania finansowego bez dołożenia wymaganej od niego profesjonalnej miary staranności i przez to spółka poniosła szkodę, na przykład wbrew obowiązującym zasadom rachunkowości biegły nakazał utworzenie rezerw, przez co spółka zamiast zysku odnotowała stratę; biegły nie dostrzegł zjawisk „kreatywnej księgowości” i w następnym okresie spółka zbankrutowała. Konkludując, wykonanie przez biegłego rewidenta opinii dotyczącej sprawozdania finansowego podlega weryfikacji i nie zwalnia biegłego z odpowiedzialności wobec podmiotu, z którym zawarł umowę o dzieło.

Obowiązująca od 1 stycznia 2018 r. ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2017 r., poz. 1089 ze zm.) nie zawiera przepisów przejściowych, które modyfikowałyby omawiane kwestie. Według nowej ustawy (art. 3 ust. 1) zawód biegłego rewidenta polega na: 1) wykonywaniu czynności rewizji finansowej; 2) świadczeniu usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej,

niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów; 3) świadczeniu usług pokrewnych. Ustęp 2 stanowi natomiast, że biegły rewident może wykonywać zawód jako: 1) osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek, o której mowa w art. 46 pkt 1, lub 2) wspólnik firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46 pkt 2-4, lub 3) osoba fizyczna pozostająca w stosunku pracy z firmą audytorską, o której mowa w art. 46, lub 4) osoba fizyczna, w tym osoba prowadząca działalność gospodarczą, inna niż osoba, o której mowa w art. 46 pkt 1, która zawarła umowę cywilnoprawną z firmą audytorską, o której mowa w art. 46.

To ostatnie unormowanie również więc dopuszcza zawarcie cywilnoprawnej umowy o dzieło. Art. 31 ust. 1 tej ustawy podkreśla odpowiedzialność biegłego rewidenta za sporządzenie oceny sprawozdania finansowego według ściśle określonych przepisów i standardów, stanowiąc, że biegły rewident podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej za postępowanie sprzeczne z przepisami prawa, standardami rewizji finansowej, zasadami niezależności oraz zasadami etyki zawodowej.

Zdaniem Sądu Najwyższego możliwość ukarania biegłego lub prowadzenia wobec niego postępowania dyscyplinarnego za niezgodne ze sztuką audytorską sporządzenie opinii o sprawozdaniu finansowym dodatkowo przemawia za uznaniem, że sporządzana opinia stanowi zindywidualizowany, charakterystyczny i poddający się weryfikacji wytwór (rezultat).

Rekapitulując - sporządzana przez biegłego rewidenta opinia dotycząca sprawozdania finansowego stanowi wytwór (rezultat), który mógł być - pod rządami ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym - i może być również obecnie przedmiotem umowy o dzieło, co w sposób antytetyczny wpływa na subsumcję art. 6 ust. 1 pkt 4 oraz art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 581 ze zm.).

Ponieważ skarga kasacyjna ZUS okazała się niezasadniona, dlatego Sąd Najwyższy ma podstawie art. 398¹⁴ k.p.c. orzekł jak w sentencji wyroku.