



Sygn. akt II UK 556/16

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 22 listopada 2017 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Andrzej Wróbel (przewodniczący)

SSN Krzysztof Staryk

SSN Małgorzata Wrębiakowska-Marzec (sprawozdawca)

w sprawie z wniosku W.S. - A. Kancelaria Doradztwa Podatkowego [...] przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi [...] z udziałem zainteresowanej H. Z.
o objęcie ubezpieczeniem społecznym ,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 22 listopada 2017 r.,
skargi kasacyjnej wnioskodawcy od wyroku Sądu Apelacyjnego [...] z dnia 6 kwietnia 2016 r.5,

uchyła zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi Apelacyjnemu [...] do ponownego rozpoznania i orzeczenia o kosztach postępowania kasacyjnego.

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 30 kwietnia 2015 r. Sąd Okręgowy [...] oddalił odwołanie W.S. prowadzącego działalność gospodarczą A. Kancelaria Doradztwa Podatkowego. Systemy rachunkowości. W. S. [...] (dalej jako płatnik składek) od

decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału [...] z dnia 25 kwietnia 2014 r. stwierdzającej, że H. Z. (dalej jako zainteresowana) we wskazanych w decyzji okresach, jako osoba wykonująca pracę na podstawie umów o świadczenie usług u płatnika składek, podlegała obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowemu oraz wypadkowemu i określającej podstawę wymiaru składek.

Podstawę rozstrzygnięcia stanowiły następujące ustalenia. Płatnik składek od 1992 r. świadczy usługi w zakresie doradztwa podatkowego, rachunkowości oraz rozliczeń podatkowych i księgowych na rzecz swoich klientów. Obsługuje około 200 podmiotów. W chwili obecnej zatrudnia około 12 pracowników na podstawie umów o pracę na stanowiskach księgowych, referentów ds. rozliczeń, doradców prawnych i doradców podatkowych. Dodatkowo w celu realizowania swoich zadań płatnik zawierał umowy cywilnoprawne. Zainteresowana w okresie od 10 stycznia do 30 kwietnia 1996 r. była zatrudniona u płatnika na podstawie umowy o pracę. W 1996 r. przeszła na emeryturę. W okresie od stycznia 2008 r. do października 2010 r. płatnik zawierał z zainteresowaną umowy o dzieło w przedmiocie analizy, weryfikacji księgowości, zestawienia obrotów i sald, rejestrów VAT oraz deklaracji PIT-5, VAT-7 dla firm [...] W każdej z tych umów został określony czas, w którym każdorazowo miało zostać wykonane dzieło oraz wynagrodzenie należne z tytułu jego realizacji. Przedmiotowe umowy dotyczyły audytu dokumentów księgowych skarżącego, przeprowadzanego pod kątem ustalenia, czy dokumentacja księgowa wskazanych firm jest prawidłowo prowadzona przez zatrudnione u niego osoby. Zainteresowana wykonywała czynności związane z audytem dokumentów księgowych w swoim domu. W ramach wykonywanych czynności sprawdzała czy pracownicy, praktykanci i stażyści płatnika składek prawidłowo księgowali dokumenty, a następnie sporządzała protokoły audytorskie w odniesieniu do każdego z klientów oddzielnie, w cyklu comiesięcznym. Audyty były wykonywane zgodnie z wydaną przez płatnika składek w dniu 18 października 2007 r. - w ramach wdrożenia systemu zarządzania jakością ISSO - instrukcją 1-010 w sprawie zewnętrznych audytów zarządczych w Kancelarii A..

Przy takich ustaleniach Sąd pierwszej instancji uznał, że przedmiotem świadczenia spornych umów nie było doprowadzenie do konkretnego rezultatu, ale

staranne działanie zainteresowanej pod kątem ustalenia, czy dokumentacja księgowa klientów płatnika składek jest prawidłowo prowadzona przez zatrudnione u niego osoby. Do takiego wniosku prowadzi analiza realizowanych cyklicznie (comiesięcznie) umów, w których z góry był ustalony czas ich wykonania oraz należne z tego tytułu wynagrodzenie, a ich przedmiotem było staranne działanie wykonawcy, który - stosownie do posiadanych umiejętności - miał wywiązać się z powierzonych mu umową zadań. W ocenie Sądu Okręgowego, dokonywanie w ramach audytu analiz, weryfikacji księgowości, zestawienia obrotów i sald, rejestrów VAT oraz deklaracji PIT-5, VAT-7 dotyczących klientów płatnika składek należy uznać za czynności, których dokonywanie wprawdzie jest uzależnione od posiadania przez osobę je wykonującą odpowiednich kwalifikacji i umiejętności, jednak czynności te były czynnościami standardowymi, powtarzalnymi, wykonywanymi cyklicznie i nieodbiegającymi od innych usług tego rodzaju świadczonych powszechnie, a tym samym należy je zakwalifikować jako usługi świadczone na rzecz płatnika składek. Za taką oceną charakteru przedmiotowych umów przemawia również ustalenie wynagrodzenia z góry, bez sposobu określenia wyznaczników wynagrodzenia za rezultat, w zależności od jego wartości. W konsekwencji, brak rezultatu wykonywanej czynności i niesprecyzowanie w sposób konkretny przedmiotu dzieła powoduje, że sporne umowy należy zakwalifikować jako umowy o świadczenie usług, do których znajdują zastosowanie przepisy o zleceniu w rozumieniu art. 750 k.c. Nie mogą one natomiast zostać zakwalifikowane jako umowy o dzieło w rozumieniu art. 627 i następnych k.c., gdyż ich przedmiotem nie było osiągnięcie określonego z góry rezultatu mającego samodzielny byt, obiektywnie osiągalnego i pewnego, ale było nim przeprowadzenie powtarzalnych czynności. W rezultacie zainteresowana podlegała obowiązkowo ubezpieczeniom społecznym na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 4 i art. 12 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Wyrokiem z dnia 6 kwietnia 2016 r. Sąd Apelacyjny [...] oddalił apelację płatnika składek, dzieląc ocenę Sądu pierwszej instancji, że istotne dla realizacji spornych umów było świadczenie usług przez zainteresowaną, a nie wykonanie dzieła.

Zdaniem Sądu odwoławczego, wprawdzie strony łączące je umowy nazwały umowami o dzieło, jednak w ich treści posługiwały się sformułowaniem, że wykonawca przyjmuje do wykonania zadania, a dopiero w kolejnych punktach określających czas wykonania, wynagrodzenie, odbiór i ewentualne poprawki wskazywały, iż chodzi o wykonanie dzieła. Tymczasem istotą umowy o dzieło jest osiągnięcie określonego, zindywidualizowanego rezultatu w postaci materialnej lub niematerialnej. Umowa o świadczenie usług jest zaś umową starannego działania, zatem jej celem jest wykonywanie określonych czynności, które nie muszą, chociaż mogą, zmierzać do osiągnięcia rezultatu. Jeżeli celem stosunku umownego jest osiągnięcie określonego rezultatu, to nie wynika stąd, że dłużnik zobowiązuje się taki rezultat osiągnąć. Treść zobowiązania dłużnika pozostaje bowiem w ścisłej zależności od natury stosunku prawnego. W odróżnieniu od umowy zlecenia, umowa o dzieło wymaga, by starania przyjmującego zamówienie doprowadziły do konkretnego, w przyszłości indywidualnie oznaczonego rezultatu. Umowa zlecenia nie akcentuje tego rezultatu jako koniecznego do osiągnięcia, nie wynik zatem (jak w umowie o dzieło), lecz starania w celu osiągnięcia tego wyniku, są przedmiotowo istotnym elementem wyróżniającym dla umowy zlecenia. Skoro w okolicznościach sprawy zainteresowana zobowiązywała się do wykonywania określonych w umowach czynności z zakresu rachunkowości (tj. uzgodnień analityki i syntetyki, rejestrów VAT dla wymienionych konkretnych firm, audytu księgowo-podatkowego wskazanych firm, sporządzania dokumentacji podatkowej, założeń legislacyjnych do projektu ustawy, opinii dotyczących interpretacji przepisów), to wolą stron spornych umów było świadczenie usług a nie wykonanie dzieła, gdyż dla ich realizacji był istotny nie wynik, ale określone działanie. W konsekwencji, zawierając umowy o dzieło strony sprzeciwiły się właściwości i celowi stosunku prawnego w rozumieniu art. 353¹ § 1 k.c., skoro przedmiotem tego stosunku było w istocie wykonanie określonych usług a nie indywidualnie oznaczony rezultat. Sąd drugiej instancji stwierdził, że gdy granica między usługami a dziełem jest płynna, to za kryterium odróżniające należy uznać możliwość poddania umówionego rezultatu dzieła sprawdzianowi na istnienie wad fizycznych. Trudno wskazać, o jakie wady fizyczne mogłoby chodzić w przypadku wykonywania przez zainteresowaną określonych w umowach zadań jako „dzieła”. Niewątpliwie istotą zawartych umów

była tzw. czynność skutkowa, a więc badanie sprawozdań finansowych konkretnych firm pod kątem stwierdzenia, czy przedstawiają one rzetelnie i jasno sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy, czyli określone działanie, które doprowadzić miało do uzyskania pożądanego stanu. Każdorazowe przeprowadzenie audytu finansowo-księgowego czy sporządzenie konkretnych dokumentów rachunkowych nie może być uznane za rezultat, gdyż po wykonaniu „rezultat” ten nie ma bytu samodzielnego i wartości autonomicznej. W rzeczywistości czynności wykonane przez zainteresowaną stanowiły świadczenie usług polegających na wykonaniu wskazanych w umowach „zadań”, tak jak to strony określiły. Ponadto, w wykonywaniu powierzonych obowiązków zainteresowana nie miała samodzielności, nie mogła ich wykonywać w dowolny sposób, ale zgodnie z określonymi normami i wytycznymi, a jej działalność nie była audytem w rozumieniu art. 272 ustawy o finansach publicznych. Przyjęta kwalifikacja spornych umów oznacza zastosowanie art. 6 ust. 1 pkt 4 i art. 12 ust. 1 w związku z art. 13 pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.

W skardze kasacyjnej płatnik zarzucił: I. naruszenie prawa materialnego, tj.: 1) art. 627 k.c. przez jego błędną wykładnię i niezastosowanie, pomimo że zawarte umowy miały charakter umów o dzieło; 2) art. 750 k.c. przez jego błędną wykładnię i zastosowanie, pomimo że zawarte umowy nie miały charakteru umów o świadczenie usług, do których należy stosować odpowiednie przepisy dotyczące umów zlecenia; 3) art. 6 ust. 1 pkt 4 i art. 12 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przez błędne przyjęcie, że zainteresowana podlegała ubezpieczeniom społecznym z tytułu zawartych umów cywilnoprawnych: II. naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie: 1) art. 328 § 2 w związku z art. 391 § 1 k.p.c. przez brak jednoznacznego wyjaśnienia przyjętej podstawy faktycznej rozstrzygnięcia i wewnętrzną niespójność uzasadnienia w tym zakresie, prowadzącą do tego, że ustalenia przyjęte za podstawę zaskarżonego wyroku nie przystają do stanu faktycznego sprawy ustalonego przez Sąd pierwszej instancji; 2) art. 382 w związku z art. 328 § 2 w związku z art. 391 § 1 k.p.c. przez pominięcie istotnej części materiału dowodowego zgromadzonego w postępowaniu pierwszoinstancyjnym, co miało wpływ na nieustalenie prawidłowej podstawy

faktycznej, a w konsekwencji na nieprawidłowe zastosowanie prawa materialnego; 3) art. 378 § 1 w związku z art. 328 § 2 w związku z art. 391 § 1 k.p.c. przez niedokonanie należytej kontroli instancyjnej i nierozpoznanie wszystkich zarzutów podniesionych w apelacji, a mianowicie brak w uzasadnieniu odniesienia się do zarzutów apelacji podniesionych w jej pkt 2 a) - d), co miało wpływ na nieustalenie prawidłowej podstawy faktycznej rozstrzygnięcia i tym samym na nieprawidłowe zastosowanie prawa materialnego. Skarżący podniósł, że „zważania Sądu (...) nie przystają do zarzutów apelacji, zostały w całości skopiowane z innej sprawy tego Sądu o sygn. akt III AUa .../15”.

Wskazując na powyższe zarzuty skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi drugiej instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna jest usprawiedliwiona z uwagi na zasadność zarzutów naruszenia przepisów postępowania.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego przyjmuje się, że ponieważ postępowanie przed sądem apelacyjnym jest dalszym ciągiem merytorycznego rozpoznania sprawy (art. 382 k.p.c.), to sąd ten powinien dokonać samodzielnej oceny wyników postępowania dowodowego przeprowadzonego przez sąd pierwszej instancji i poczynić własne ustalenia faktyczne oraz w uzasadnieniu swojego orzeczenia zdać szczegółową relację z oceny zgromadzonego materiału i dokonanych ustaleń (art. 328 § 2 k.p.c.), przy uwzględnieniu charakteru i treści orzeczenia drugoinstancyjnego (art. 391 § 1 k.p.c.) oraz rodzaju zarzutów i wniosków apelacyjnych (art. 378 § 1 k.p.c.). Oznacza to, że jeśli sąd drugiej instancji przyjmuje odmienne rozstrzygnięcie niż sąd pierwszej instancji, oparte na innej podstawie faktycznej, powinien dokonać własnych stanowczych ustaleń faktycznych, jasnych i kategorycznych, które pozwalałyby na ocenę czy zmiana ta była usprawiedliwiona. W przypadku wyroku oddalającego apelację - jak w sprawie, w której wniesiona została rozpoznawana skarga kasacyjna - konieczne jest wyraźne zaznaczenie, że sąd drugiej instancji podziela ustalenia faktyczne sądu

pierwszej instancji, dokonaną przez ten sąd ocenę dowodów oraz ocenę materialnoprawną roszczenia (por. wyroki z dnia 15 grudnia 2011 r., II UK 106/11, LEX nr 1130389 oraz z dnia 8 września 2015 r., I UK 431/14, LEX nr 1797085 i powołane w nich orzecznictwo).

Sąd Apelacyjny nie sprostął tym wymaganiom, gdyż uzasadnienie zaskarżonego wyroku posiada istotne braki, które uniemożliwiają kontrolę kasacyjną. Oddalając apelację płatnika składek w wyniku podzielenia oceny prawnej dokonanej przez Sąd pierwszej instancji, Sąd odwoławczy nie wskazał w sposób jednoznaczny ustaleń faktycznych, które w jego ocenie uzasadniały zastosowanie przyjętej podstawy prawnej rozstrzygnięcia. W rezultacie nie wiadomo, czy Sąd ten przyjął za własne ustalenia poczynione przez Sąd pierwszej instancji, czy też ustalenia te uzupełnił lub je zanegował, a jeśli tak, to w jakim zakresie i na podstawie jakiego materiału dowodowego. Wątpliwości te wynikają z tego, że podstawę wyrokowania Sądu pierwszej instancji stanowiło ustalenie, iż umowy łączące skarżącego z zainteresowaną dotyczyły audytu dokumentów księgowych przeprowadzanego pod kątem ustalenia, czy dokumentacja księgowa klientów skarżącego jest prawidłowo prowadzona przez zatrudnione u niego osoby, a przedmiotem tych umów była analiza, weryfikacja księgowości, zestawień obrotów i sald, rejestrów VAT oraz deklaracji PIT-5, VAT-7 dla określonych firm. W ramach tych czynności związanych z audytem zainteresowana sprawdzała prawidłowość księgowania dokumentów przez pracowników, praktykantów i stażystów skarżącego i na tej podstawie sporządzała protokoły audytorskie zgodnie z wydaną przez skarżącego instrukcją w sprawie zewnętrznych audytów zarządczych. Z kolei z motywów zaskarżonego wyroku wynika, że w ramach zawartych ze skarżącym umów zainteresowana zobowiązywała się do wykonywania czynności z zakresu rachunkowości, tj. uzgodnień analityki i syntetyki, rejestrów VAT dla konkretnych firm, audytu księgowo-podatkowego wskazanych firm, sporządzania dokumentacji podatkowej, założeń legislacyjnych do projektu ustawy, opinii dotyczących interpretacji przepisów, a istotą tych umów było badanie sprawozdań finansowych konkretnych firm pod kątem stwierdzenia, czy przedstawiają one rzetelnie i jasno sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Przy tak niejednoznacznych i niejasnych ustaleniach co do przedmiotu spornych umów, art. 328 § 2 k.p.c. -

odpowiednio stosowany w postępowaniu odwoławczym - wymagał zawarcia w uzasadnieniu Sądu drugiej instancji tych wszystkich wymienionych w nim elementów, które w dostateczny sposób wyjaśniałyby podstawę faktyczną zaskarżonego wyroku, umożliwiając jego kontrolę kasacyjną pod kątem przyjętej przez Sąd odwoławczy podstawy prawnej. Nie jest bowiem możliwe prawidłowe zastosowanie prawa materialnego bez godnego z prawem procesowym ustalenia podstawy faktycznej rozstrzygnięcia (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 listopada 2015 r., II UK 100/14, OSNP 2016 nr 9, poz. 120 i powołane w nim orzeczenia).

Z tych względów Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji na podstawie art. 398¹⁵ § 1 oraz odpowiednio stosowanego art. 108 § 2 k.p.c., uznając rozważanie zasadności pozostałych zarzutów kasacyjnych za przedwczesne.

kc