



Sygn. akt II USKP 18/21

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 11 lutego 2021 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jolanta Frańczak (przewodniczący)

SSN Bohdan Bieniek (sprawozdawca)

SSN Piotr Prusinowski

w sprawie z wniosku M. R.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w G.
o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawnych,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń
Społecznych w dniu 11 lutego 2021 r.,
skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)
z dnia 2 października 2018 r., sygn. akt III AUa (...),

oddala skargę kasacyjną.

UZASADNIENIE

Sąd Apelacyjny w (...), wyrokiem z dnia 2 października 2018 r., oddalił apelację organu rentowego od wyroku Sądu Okręgowego w Z. z dnia 8 czerwca 2017 r., mocą którego zmieniono zaskarżoną decyzję z dnia 9 lutego 2017 r., zobowiązując pozwanego do wydania pisemnej interpretacji w sprawie możliwości opłacenia przez odwołującego się składek na ubezpieczenie społeczne w okresie

pierwszych 24 miesięcy od rozpoczęcia wykonywania działalności gospodarczej w zadeklarowanej kwocie, nie niższej niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia.

W sprawie ustalono, że M. R., doradca podatkowy, od 1 stycznia 2017 r. prowadzi pozarolniczą działalność „Doradca Podatkowy M. R. w Z.”. Przedsiębiorca wcześniej nie prowadził pozarolniczej działalności.

W dniu 4 stycznia 2017 r. złożył w organie rentowym wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji, wskazując, że od 1 września 2011 r. do 31 grudnia 2016 r. był zatrudniony w Kancelarii Doradcy Podatkowego na podstawie umowy o pracę na stanowiskach: stażysta ds. kadrowo-płacowych i finansowo-księgowych, pracownik ds. kadrowo-płacowych i finansowo-księgowych, specjalista ds. podatków-asystent doradcy podatkowego, doradca podatkowy, a w dniu 5 października 2015 r. został wpisany na listę doradców podatkowych. Zgodnie z umową o pracę był zobowiązany do prowadzenia ksiąg i ewidencji oraz sporadycznie występował jako pełnomocnik substytucyjny właściciela Kancelarii w postępowaniach przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi.

Wnioskodawca podał także, że zamierza związać się umową o świadczenie usług doradztwa podatkowego na rzecz byłego pracodawcy. Nie są to jednak czynności w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych, jak miało to miejsce dotychczas, bowiem będzie dokonywał analiz przepisów prawa podatkowego, sporządzał opinie oraz zastępował swojego pracodawcę jako pełnomocnik substytucyjny przed organami podatkowymi oraz sądami administracyjnymi w razie braku możliwości wykonywania takich czynności przez pracodawcę. Poza usługami świadczonymi na rzecz pracodawcy wnioskodawca podał, że zabiega o pozyskanie własnych klientów i że umowa zawarta między nim, a byłym pracodawcą nie ma charakteru umowy o pracę. Dalej podał, że planuje najem lokalu stanowiącego współwłasność byłego pracodawcy, który będzie odpłatny i gdzie będzie świadczył usługi doradztwa podatkowego w ramach własnej działalności.

W sprawie ustalono także, że decyzja organu rentowego została doręczona wnioskodawcy w dniu 14 lutego 2017 r., co zdaniem Sądu pierwszej instancji nie pozwala stwierdzić, że przekroczenie terminu do jej zaskarżenia było nadmierne, skoro rzecz dotyczy 6 dni.

W ocenie Sądu Okręgowego, istniały przesłanki do uwzględnienia wniosku odwołującego się. Jego intencją nie było uzyskanie oceny, czy zakres czynności, które wykonuje w ramach swojej działalności jest tożsamy z zakresem czynności wykonywanych uprzednio w ramach umowy o pracę. Odwołujący się miał na celu uzyskanie interpretacji w zakresie możliwości obniżenia składki na ubezpieczenie społeczne w związku z art. 18a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2020 r., poz. 226, dalej ustawa systemowa). Dlatego, skoro przedsiębiorca przedstawił stan faktyczny sprawy i własne stanowisko, to pozwany był zobligowany do udzielenia odpowiedzi. Jednocześnie Sąd pierwszej instancji zauważył, że dopuszczalność skorzystania z obniżonej składki na ubezpieczenie społeczne (art. 18a ust. 1 ustawy systemowej) ma pochodny charakter względem ustalenia, czy opisane we wniosku czynności są tożsame z uprzednio wykonywanymi w ramach stosunku pracy. Zadaniem organu rentowego jest natomiast, w opisanym przez wnioskodawcę stanie faktycznym, dokonać indywidualnej interpretacji, czy zachodzą przesłanki do skorzystania z tej możliwości. Oczywiście jest też, że organ nie może prowadzić żadnych czynności dowodowych. Niemniej niezrozumienie przez organ rentowy treści wniosku nie może być przyczyną odmowy interpretacji (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 17 września 2015 r., III AUa 935/14).

Sąd Apelacyjny zaaprobował stanowisko Sądu pierwszej instancji. Przede wszystkim nie doszło do obrazy art. 10 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 2168, dalej ustawa o działalności) i art. 83d ustawy systemowej. Przedsiębiorca nie zmierzał do ustalenia tożsamości między umową o pracę a przedmiotem działalności, lecz jedynie zmierzał do ustalenia prawa do preferencyjnego ubezpieczenia społecznego.

Sąd Apelacyjny na kanwie rozpoznawanej sprawy za naganne uznał działanie organu rentowego zmierzające do wymuszania na wnioskodawcy uzupełniania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w sytuacji, gdy wprowadzone we wniosku dane są wystarczające do wydania merytorycznego rozstrzygnięcia. Jest to tym bardziej niezrozumiałe, że dokonując oceny powołanego we wniosku stanu faktycznego, pozwany władny jest w ramach swego

uznania ocenić stanowisko wnioskodawcy jako nieprawidłowe. Taka decyzja będzie mogła stanowić przedmiot zaskarżenia do sądu powszechnego, który ostatecznie dokona całościowej oceny jej legalności. Z tych przyczyn Sąd Apelacyjny orzekł w myśl art. 385 k.p.c.

Skargę kasacyjną od wyroku Sądu Apelacyjnego wywiódł pozwany, zaskarżając go w całości, podnosząc naruszenie: (-) art. 10 ust. 1 i 3 ustawy o działalności, przez błędną wykładnię, co skutkowało przyjęciem że wniosek przedsiębiorcy z 3 stycznia 2017 r. miał charakter kompletny i zawierał wszystkie niezbędne elementy, pozwalające na wydanie pisemnej interpretacji, w sytuacji gdy nie miał takich cech i nie został przez przedsiębiorcę uzupełniony w zakresie niezbędnym do wydania merytorycznego rozstrzygnięcia, co skutkowało wydaniem przez organ decyzji odmawiającej wydania interpretacji; (-) art. 10 ust. 1 ustawy o działalności w związku z art. 83d ust. 1 ustawy systemowej, przez niewłaściwe zastosowanie i zobowiązanie pozwanego do wydania pisemnej interpretacji w przedmiocie zastosowania prawa do opłacania składek na ubezpieczenia społeczne w oparciu o art. 18a ust. 1 ustawy systemowej, w sytuacji gdy przedsiębiorca przerzuca ciężar rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego, co do tożsamości czynności wykonywanych w ramach stosunku pracy i umowy zawartej w ramach prowadzonej działalności gospodarczej z byłym pracodawcą na Zakład Ubezpieczeń Społecznych, podczas gdy kwestia ta winna stanowić element opisu stanu faktycznego przedstawionego przez samego przedsiębiorcę; (-) art. 10 ust. 1 ustawy o działalności w związku z art. 83d ustawy systemowej, przez ich błędne zastosowanie i uznanie, że przedmiot wniosku przedsiębiorcy z 3 stycznia 2017 r. nie wyjaśnił czy zakres czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej jest tożsamy z zakresem czynności wykonywanych uprzednio w ramach stosunku pracy, lecz ustalenie jedynie, czy przedsiębiorcy przysługuje z jej tytułu prawo do deklarowania składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w obniżonej wysokości, co pozostaje w sprzeczności z treścią wniosku o wydanie interpretacji.

Mając powyższe na uwadze, skarżący domagał się orzeczenia reformatoryjnego (oddalenia odwołania płatnika) albo uchylenia zaskarżonego

wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu w (...)

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie jest zasadna. Wątpliwości w sprawie oscylują wokół art. 10 ustawy o działalności (obecnie art. 34 ust. 1 i 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców; Dz.U. z 2018 r., poz. 646), bowiem ten przepis pozwala przedsiębiorcy wystąpić do właściwego organu o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, o ile wynika z nich obowiązek świadczenia daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne w indywidualnej jego sprawie.

W obrębie spornej kwestii wypracowano już w orzecznictwie standard procedowania. Wiadome jest, że treść wniosku wyznacza zakres i przedmiot rozpoznania sprawy (zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 18 września 2014 r., III UK 122/13, LEX nr 1521319). Z kolei sama interpretacja przybiera postać indywidualnej decyzji organu rentowego, od której - z mocy art. 83 ust. 2 ustawy systemowej - przysługuje odwołanie do sądu na zasadach określonych w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 kwietnia 2011 r., II UK 331/10, OSNP 2012 nr 11-12, poz. 147). Nie ma także wątpliwości, że przedmiot wątpliwości może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych, a w każdym wypadku wiąże się z konkretnym zagadnieniem i nie ma charakteru abstrakcyjnego (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2018 r., III UK 33/17, OSNP 2018 nr 11, poz. 152).

W analizowanym sporze organ rentowy sprzeciwia się nałożeniu na niego obowiązku do wydania interpretacji, w przedmiocie możliwości opłacenia składki przez odwołującego się na ubezpieczenie społeczne w okresie pierwszych 24 miesięcy od rozpoczęcia wykonywania działalności gospodarczej w zadeklarowanej kwocie, nie niższej niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia. Ocena zachowania organu rentowego jest możliwa po uwzględnieniu okoliczności faktycznych ustalonych w sprawie. Te są zwięzłe i klarowne. Po pierwsze, odwołujący się był zatrudniony na umowę o pracę do 31 grudnia 2016 r., wykonując ostatnio

obowiązki asystenta doradcy a później doradcy (po uzyskaniu wpisu na listę doradców podatkowych 5 października 2015 r.). Po drugie, w dniu 1 stycznia 2017 r. rozpoczął prowadzenie pozarolniczej działalności w zakresie doradztwa podatkowego i była to jego pierwsza tego typu aktywność. Po trzecie, odwołujący się podał, że zamierza zawrzeć umowę o świadczenie usług na rzecz byłego pracodawcy.

Ten ostatni aspekt aktywuje rozwiązanie z art. 18a ust. 2 pkt 2 ustawy systemowej, zgodnie z którym preferencyjnej podstawy wymiaru składek nie stosuje się do osób, które wykonują działalność gospodarczą na rzecz byłego pracodawcy, na rzecz którego przed dniem rozpoczęcia działalności gospodarczej w bieżącym lub w poprzednim roku kalendarzowym wykonywały w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy czynności wchodzące w zakres wykonywanej działalności gospodarczej.

W tej sytuacji nie ma podstaw do odmowy wydania interpretacji, co słusznie zauważył Sąd Apelacyjny w (...). Organ rentowy sztucznie multiplikuje przeszkody, próbując przerzucić oś sporu na niekompletne przedstawienie okoliczności faktycznych przez przedsiębiorcę. Tak jednak nie jest. Rozstrzygnięcie kwestii czy przedsiębiorca jest uprawniony do bonifikaty przy obliczaniu podstawy wymiaru składek może (i powinno) zapaść w ustalonym stanie faktycznym. Powołane w skardze argumenty (konieczność ustalenia tożsamości czynności w ramach stosunku pracy i w obrębie pozarolniczej działalności) nie występują na gruncie art. 18a ust. 1 i 2 ustawy systemowej. Hipoteza tej ostatniej podstawy prawnej dotyczy czynności wchodzących w zakres wykonywanej działalności. Nie muszą być one dominujące w codziennej pracy, lecz co najmniej funkcjonalnie związane z uprzednim wykonywaniem pracy podporządkowanej, przy uwzględnieniu, że od pewnego czasu (5 października 2015 r.) uprawniony był już doradcą podatkowym i w tym samym obszarze rozpoczął własną aktywność zawodową. Nie chodzi więc tylko o to, że w ramach stosunku pracy i pozarolniczej działalności należy wykonywać identyczne (tożsame) czynności, zwłaszcza gdy ich zakres regulują odrębne przepisy. Chodzi o ustawę z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (jednolity tekst: Dz.U. z 2020 r., poz. 130). Artykuł 2 powołanej ustawy określa

czynności doradztwa podatkowego, a także wyznacza krąg osób uprawnionych do wykonywania tego rodzaju czynności (art. 3 i 4).

Trud wykładni art. 18a ust. 2 pkt 2 ustawy systemowej został już pojęty w orzecznictwie sądów powszechnych. Można przytoczyć stanowisko Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 30 września 2014 r., III AUa 602/14 (LEX nr 1953217), zgodnie z którym ograniczenie wynikające ze spornego przepisu ma na celu przeciwdziałanie zjawisku tzw. samozatrudnienia, czyli uniemożliwieniu, przy zmianie formy zatrudnienia, wykonywania przez byłych pracowników tej samej pracy lub w znacznym zakresie tej samej pracy na rzecz tego samego podmiotu i skorzystaniu z preferencyjnej podstawy wymiaru składek. Przy czym przepis ten nie wymaga, aby były to te same czynności (identyczne). Sposób świadczenia pracy poporządkowanej oraz sposób prowadzenia działalności gospodarczej różnią się między sobą. Zatem ciężar ocen przesuwają się na czynności, na przykład co do przedmiotu świadczonych usług, a nie tego jak one są wykonywane.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego stwierdzono (zob. wyrok z dnia 23 marca 2010 r., I UK 323/09, LEX nr 585735), że „wykonywanie w ramach stosunku pracy czynności wchodzące w zakres wykonywanej działalności gospodarczej” należy odnieść do czynności zatrudnienia (obowiązków) powierzonych przez pracodawcę i wykonywanych faktycznie przez pracownika na konkretnym stanowisku pracy, a nie do wszystkich czynności jakie pracownik może wykonywać na przykład z racji posiadanych przez niego kwalifikacji, bądź też do działań o takim samym lub podobnym charakterze. Z kolei w uchwale z dnia 10 kwietnia 2013 r., II UZP 2/13 (OSNP 2013 nr 15-16, poz. 183), Sąd Najwyższy przyjął, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe adwokata wykonującego działalność gospodarczą na podstawie przepisów ustawy z dnia 26 maja 1982 r. - Prawo o adwokaturze (jednolity tekst: Dz.U. z 2009 r. Nr 146, poz. 1188 ze zm.) w okresie pierwszych 24 miesięcy od dnia rozpoczęcia wykonywania tej działalności może stanowić zadeklarowana kwota, nie niższa niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia (art. 18a ust. 1 ustawy systemowej) także wówczas, gdy działalność tę wykonuje na rzecz byłego pracodawcy, u którego był zatrudniony jako aplikant adwokacki (art. 18a ust. 2 pkt 2 tej ustawy).

W odniesieniu do tej ostatniej kwestii organ rentowy – bez konieczności prowadzenia postępowania dowodowego – może odkodować, czy zachodzą istotne podobieństwa do sytuacji aplikanta adwokackiego i asystenta doradcy podatkowego i czy model dochodzenia do zawodu jest identyczny. Nie można też stracić z pola widzenia, że od uzyskania kwalifikacji doradcy podatkowego do momentu rozpoczęcia działalności odwołujący się przez ponad rok pracował już jako doradca podatkowy. Z tego względu Sąd drugiej instancji dokonał prawidłowej wykładni prawa materialnego, której w ramach analizowanych podstaw skarżący nie zdołał zanegować.

Z tych przyczyn Sąd Najwyższy orzekł z mocy art. 398¹⁴ k.p.c.