



Sygn. akt V CSK 18/08

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 19 czerwca 2008 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Henryk Pietrkowski (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Krzysztof Strzelczyk

SSN Kazimierz Zawada

w sprawie z powództwa "P.(...)" Spółki z o.o. w W.
przeciwko Skarbowi Państwa - Izbie Skarbowej w W. - Ośrodkowi Zamiejscowemu w W.
o zapłatę,
po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 19 czerwca 2008 r.,
skarg kasacyjnych obu stron od wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 10 sierpnia 2007 r.,
sygn. akt I ACa (...),

uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Powodowa Spółka w pozwie z dnia 24 czerwca 2004 r. domagała się zasądzenia od Skarbu Państwa – Izby Skarbowej w W. kwoty 733 663,23 zł z ustawowymi odsetkami od dnia 25 grudnia 2003 r. W toku procesu powództwo zostało rozszerzone do kwoty 970 195,07 zł, obejmującej straty w kwocie 156 843,91 zł i utracone korzyści w kwocie 813 351,16 zł. Szkodę tę według twierdzeń pozwu strona powodowa poniosła

wskutek wydania decyzji podatkowych nr PP-II-(..)8 do (...)2/2001 z dnia 17 września 2001 r. w sprawie wymiaru podatku VAT za miesiące od czerwca do października 1999 r. – których nieważność stwierdził Minister Finansów decyzjami z dnia 17 lutego 2002 r. (dalej określanymi jako: pierwsza grupa decyzji), a także wskutek wydania decyzji podatkowych nr PP-II-(...)/2001 z dnia 17 września 2001 r. w sprawie wymiaru podatku VAT odpowiednio za miesiące od marca do maja 1999 r. oraz za miesiąc listopad 1999 r. – które zostały uchylone w trybie przewidzianym w art.38 ust.2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (dalej określanymi jako: „druga grupa decyzji”).

Sąd Okręgowy po dokonaniu ustaleń potwierdzających twierdzenia pozwu w odniesieniu do pierwszej grupy decyzji podatkowych wyrokiem z dnia 29 marca 2007 r. zasądził od strony pozwanej na rzecz strony powodowej kwotę 784 110,45 zł z ustawowymi odsetkami od dnia 25 grudnia 2003 r., która obejmuje kwotę 159 507 zł tytułem odszkodowania za poniesione straty oraz kwotę 624 603 zł tytułem odszkodowania za utracone korzyści. Dalej idące powództwo oddalił.

Sąd Apelacyjny, po rozpoznaniu sprawy w następstwie apelacji wniesionej przez pozwaną, wyrokiem z dnia 10 sierpnia 2007 r. zmienił wyrok Sądu Okręgowego w ten sposób, że zasądzoną kwotę 784 110,45 zł obniżył do kwoty 428 592,63 zł, oddalając powództwo w pozostałej części, zmienił rozstrzygnięcie o kosztach oraz oddalił dalej idącą apelację.

Uznając apelację strony pozwanej za częściowo bezzasadną Sąd Apelacyjny podniósł, że strona pozwana ponosi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną wydaniem nie tylko decyzji podatkowych pierwszej grupy, których nieważność stwierdził Minister Finansów (podstawa odpowiedzialności - art. 260 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacji podatkowa, Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), ale także wskutek wydania decyzji podatkowych drugiej grupy, które zostały uchylone na podstawie art. 38 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, skoro strona powodowa rozszerzonego w toku procesu odszkodowania żądała w związku z wydaniem decyzji podatkowej drugiej grupy. Sąd Apelacyjny podniósł – powołując się na uchwałę Sądu najwyższego z dnia 26 kwietnia 2006 r., III CZP 125/05, OSNC 2006, nr 12, poz. 194), że za szkodę wyrządzoną wydaniem i wykonaniem nieostatecznej decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, następnie uchylonej, Skarb Państwa odpowiadał w okresie przed dniem 1 września 2004 r. na podstawie art. 417 § 1 k.c. w zw. z art. 77 ust. 1 Konstytucji. Sąd Apelacyjny uznał, że szkoda strony powodowej w

postaci poniesionych strat i utraconych korzyści wynosi 526 653, 43 zł, na którą składają się: kwota 49 487,41 zł – koszty obsługi kredytu, które strona powodowa zaciągnęła w związku z utratą źródeł finansowania swej działalności, dochodzona w pozwie kwota 90 703,02 zł nie zaś, jak przyjął Sąd Okręgowy, dzieląc opinie biegłego, kwota 102 020,04 zł – z tytułu zapłaconych odsetek wskutek nieterminowego regulowania własnych zobowiązań oraz kwota 386 462 zł – tytułem utraconych korzyści. W ocenie Sądu Apelacyjnego kwotę 526 653, 43 zł należało pomniejszyć o wypłacone przez stronę pozwaną odsetki w kwocie 98 060,80 zł (art. 78 § 3 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej), mające niewątpliwie charakter kompensacyjny, co oznacza, że żądanie strony powodowej usprawiedliwione jest do kwoty 428 592,63 zł. Dokonując oceny w zakresie szkody polegającej na utracie spodziewanych korzyści, Sąd Apelacyjny za podstawę jej ustalenia przyjął opinię biegłej, w której nieosiągnięte korzyści ze sprzedaży asfaltu wyliczone zostały w oparciu o dokumentację strony powodowej na kwotę 386 462 zł. (wariant pierwszy opinii), natomiast odrzucił – przeciwnie niż Sąd Okręgowy – możliwość ustalenia tego rodzaju szkody, wyliczonej na kwotę 624 603 zł (drugi wariant opinii) w oparciu o przyjęcie założenia, że zysk strony powodowej w takiej wysokości był prawdopodobny, nie został jednak osiągnięty w następstwie kłopotów finansowych strony powodowej, wywołanych przedmiotowymi decyzjami podatkowymi. Strona pozwana zaskarżyła powyższy wyrok skargą kasacyjną w części utrzymującej w mocy zasądzenie odszkodowania tj. w zakresie kwoty 428 592,63 zł i odsetek oraz kwoty 27 018 zł z tytułu kosztów procesu za pierwszą instancję, a także w części oddalającej apelację i zasadzającej koszty postępowania apelacyjnego. Zarzuciła naruszenie art. 260 § 1 i 261 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 361 § 1 k.c. oraz naruszenie art. 417 § 1 k.c. w zw. z art. 361 § 1 k.c. - przez bezzasadne uznanie istnienia adekwatnego związku przyczynowego między wydaniem przedmiotowych decyzji podatkowych a powstaniem szkody, na którą powołała się strona powodowa. Skarga kasacyjna strony powodowej, którą zaskarżony został wyrok Sądu Apelacyjnego w części oddalającej powództwo co do kwoty 257 457,15 zł oparta została na: zarzucie naruszenia art. 361 § 1 i 2 k.c. przez wadliwe uznanie, że nie zachodzi adekwatny związek przyczynowy między wydaniem przedmiotowych decyzji podatkowych a poniesionymi przez stronę powodową kosztami opinii prawnych w kwocie 8 000 zł, wydanych na zlecenie strony powodowej w celu wykazania nieważności decyzji podatkowych; zarzucie naruszenia art. 187 § 1 pkt 1 k.p.c. w zw. z art. 321 § 1 k.p.c. skutkującego oddaleniem powództwa w części dotyczącej kwoty 11 316,15 zł z tytułu

kosztów nieterminowego regulowania przez stronę powodową własnych zobowiązań - przez bezzasadne uznanie, że Sąd I instancji uwzględniając powództwo w tym zakresie orzekł ponad żądanie. Zdaniem skarżącej skoro Sąd I instancji zasądził kwotę niższą od dochodzonej, to okoliczność, że jeden ze składników odszkodowania żadanego na tej samej podstawie prawnej był określony kwota niższą, niż zasądzona, nie oznacza naruszenia art. 321 § 1 k.p.c.; zarzucie naruszenia art. 361 § 1 i 2 k.c. skutkującego oddaleniem powództwa w zakresie kwoty 238 141 zł - przez błędną wykładnię tego przepisu, polegającą na nieuprawnionym przyjęciu, że utraconymi korzyściami są wyłącznie te korzyści, których możliwość uzyskania została udokumentowana i jednoczesnym przyjęciu, że wartość utraconych korzyści nie można wykazać w oparciu o takie wskaźniki jak chłonność rynku, popyt na produkty powoda oraz dotychczasowe kontakty z kontrahentami.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Szkoda majątkowa może wystąpić w dwóch postaciach, a mianowicie strat, które poszkodowany poniósł (*damnum emergens*) oraz utraty korzyści, które mogłyby osiągnąć (*lucrum cessans*). Strata polega na rzeczywistej zmianie stanu majątkowego. Wyraża się wielkością uszczerbku doznanego w majątku istniejącym przed zdarzeniem wyrządzającym szkodę i ewentualnych dalszych uszczerbkach, będących normalnym następstwem zdarzenia początkowego. Strata ta oznacza zmniejszenie aktywów. Utrata korzyści oznacza udaremnienie zwiększenia się majątku, które mogłyby nastąpić, gdyby nie zdarzenie wyrządzające szkodę (np. nieosiągnięcie oczekiwanego zysku). Szkoda w postaci *lucrum cessans* nie powstaje równocześnie ze zdarzeniem wyrządzającym szkodę, lecz jest jego późniejszym następstwem.

Przepis art. 361 § 2 k.c. w części dotyczącej utraconych korzyści wymaga przyjęcia hipotetycznego przebiegu zdarzeń i ustalenia wysokiego prawdopodobieństwa utraty korzyści. Jeżeli zdarzenie, za które pozwany ponosi odpowiedzialność, stworzyło warunki powstania innych zdarzeń, z których dopiero ostatnie bezpośrednio wywołało szkodę, to nie można wykluczyć odpowiedzialności pozwanego za szkodę w ramach normalnego związku przyczynowego. Następstwo przyczynowo-skutkowe ma charakter normalny w rozumieniu art. 361 § 1 k.c. wówczas, gdy w danym układzie stosunków i warunków oraz w zwyczajnym biegu rzeczy, bez zaistnienia szczególnych okoliczności, szkoda jest zwykle następstwem określonego zdarzenia. Ustawodawca nie wskazał bliższych kryteriów budowania tych hipotez, pozostawiając je wiedzy i doświadczeniu życiowemu składu orzekającego, stosowanym odpowiednio do okoliczności sprawy.

Okoliczność, że ustalenie tej postaci szkody ma charakter hipotetyczny niewątpliwie powoduje trudności ze wskazaniem zakresu odszkodowania. W pierwszej kolejności należy przy pomocy testu „*conditio sine qua non*” zbadać, czy pomiędzy określonymi elementami sytuacji faktycznej w ogóle zachodzi jakakolwiek obiektywna zależność, a zatem, czy badany skutek stanowi obiektywne następstwo zdarzenia, które wskazano jako jego przyczynę. Jeśli odpowiedź jest negatywna, to znaczy jeśli badany skutek nastąpiłby również, mimo nieobecności tej „przyczyny”, należy stwierdzić, że nie występuje żaden obiektywny związek przyczynowy i nie ma potrzeby dalszego badania, czy występuje związek przyczynowy „adekwatny” w rozumieniu art. 361 § 1 k.c. Konieczność badania „normalności” związku przyczynowego, a więc przesłanki odpowiedzialności z art. 361 § 1 k.c., występuje bowiem tylko wówczas, gdy między badanymi zjawiskami w ogóle istnieje obiektywny związek przyczynowy.

Te same zasady należy odnieść do badania tak zwanego pośredniego związku przyczynowego, którego istnienie w odniesieniu do odpowiedzialności pozwanego Skarbu Państwa, wywodziła strona powodowa. Także w sytuacji, gdy pewne zdarzenie stworzyło warunki powstania innych zdarzeń, z których dopiero ostatnie stało się bezpośrednią przyczyną szkody, odpowiedzialność cywilną może determinować tylko taki związek wielocłonowy, w którym pomiędzy poszczególnymi ogniwami zachodzi zależność przyczynowa, we wskazanym wyżej rozumieniu i każde ogniwo tego związku z osobna podlega ocenie z punktu widzenia kauzalności (por. orzeczenia Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 1952 r. C 584/52, PiP 1953 nr 8-9, str. 366 i z dnia 21 czerwca 1960, 1 CR 592/59, OSN 1962 nr III, poz. 84). Przy istnieniu kilku współprzyczyn szkody, gdy ściśle ich rozdzielenie nie jest możliwe, konieczna jest ich ocena z punktu widzenia zasad art. 361 § 1 k.c., w świetle których wystarczy ustalenie z dużym stopniem prawdopodobieństwa, jaki był wpływ każdej z nich na powstanie szkody.

Badając w aspekcie powyższych zasad związek przyczynowy pomiędzy wydanymi decyzjami podatkowymi a szkodą polegającą na utracie spodziewanego zysku z działalności gospodarczej prowadzonej przez powoda, Sąd Apelacyjny powinien był, czego nie uczynił, dokonać szczegółowej analizy okoliczności, na które powoływała się strona powodowa, a także biegła w wersji drugiej opinii, które miały uzasadniać hipotezę o utracie spodziewanych korzyści.

Odnosząc się do szkody polegającej na poniesieniu przez stronę powodową kosztów obsługi zaciągniętych kredytów oraz kosztów odsetek powstałych wskutek

nieterminowego realizowania własnych zobowiązań strony powodowej, należało – pamiętając o opinii biegłej, która przyjęła założenie, że kwoty uzyskane z tytułu zwrotu podatku VAT przeznaczone zostałyby na terminową spłatę zobowiązań wobec kontrahentów – ocenić czy strona powodowa, powołując się na szkodę wyrządzoną wydanymi decyzjami, zasadnie twierdzi, że te same kwoty pieniężne uzyskane ze zwrotu VAT mogły być przeznaczone jednocześnie na dwa różne cele, a mianowicie, po pierwsze na finansowanie bieżącej działalności (według ustaleń na ten cel przeznaczono środki z przyznanego kredytu bankowego na podstawie umowy z dnia 14 lutego 2002 r.), po drugie na spłatę zobowiązań wobec kontrahentów, co pozwoliłoby uniknąć zapłaty karnych odsetek.

Odnośnie szkody polegającej na utraconych korzyściach ze sprzedaży asfaltu z jednej strony niezbędne było zbadanie – pamiętając, że w opinii biegła stwierdziła, że wydanie niewłaściwych decyzji podatkowych nie pozostawało bez wpływu na sferę działalności gospodarczej, a powstanie zobowiązania z tytułu VAT spowodowało, że spółka nie mogła przedstawić swym partnerom tj. bankom i kontrahentom wymaganego zaświadczenia Urzędu Skarbowego o niezaleganiu z płatnością zobowiązań podatkowych - czy odmowa udzielenia gwarancji bankowej przez dwa banki była skutkiem spadku zaufania banków z powodu braku wspomnianego zaświadczenia. Innymi słowy, Sąd Apelacyjny badając we wskazanym zakresie związek przyczynowy powinien ocenić, czy gdyby strona powodowa dysponowała zaświadczeniem z Urzędu Skarbowego o niezaleganiu z podatkami, to zachodziło wysokie prawdopodobieństwo, że uzyskałaby gwarancję bankową, niezbędną dla uzyskania kredytu kupieckiego od swego dostawcy tj. PKN „O.(...)”. Z drugiej strony Sąd badając ten rodzaj szkody powinien pamiętać, że utraconymi korzyściami są nie tylko korzyści, których możliwość uzyskania została udokumentowana. Utracone korzyści – wbrew ocenie przyjętej w zaskarżonym wyroku - można wykazać także w oparciu o takie wskaźniki jak chłonność rynku, popyt na produkty powoda oraz dotychczasowe kontakty z kontrahentami. Prawidłowa ocena w omawianym zakresie możliwa jest w następstwie szczegółowej analizy wersji drugiej w opinii biegłej. Sąd Apelacyjny zamiast tej analizy odniósł się krytycznie do stanowiska Sądu pierwszej instancji, uznając je za dowolne z powodu „braku odwołania się do konkretnych dowodów”. Jak już wskazano przepis art. 361 § 2 k.c. w części dotyczącej utraconych korzyści wymaga przyjęcia hipotetycznego przebiegu zdarzeń i ustalenia wysokiego prawdopodobieństwa utraty korzyści. Jeżeli zdarzenie, za które pozwany ponosi odpowiedzialność, stworzyło warunki powstania

innych zdarzeń, z których dopiero ostatnie bezpośrednio wywołało szkodę, to nie można wykluczyć odpowiedzialności pozwanego za szkodę w ramach normalnego związku przyczynowego.

Za nieprzekonujące uznać należało rozważania Sądu Apelacyjnego dotyczące roszczenia o zwrot kosztów opinii prawnych zleconych przez stronę powodową. Sąd ten zamiast dokonania oceny z punktu widzenia adekwatnego związku przyczynowego między wydanymi przez pozwanego nieważnymi decyzjami podatkowymi a poniesionymi przez stronę powodową kosztami opinii prawnych, które posłużyły do wszczęcia postępowania odwoławczego, badał celowość poniesienia tych kosztów i wpływ tematyki, poruszonej w wydanych opiniach na trwałość decyzji podatkowych. Strona powodowa trafnie podniosła, że Sąd Apelacyjny powinien – badając związek przyczynowy w omawianym zakresie – wyjaśnić, czy poniesienie tych kosztów miało związek z wydanymi przez pozwanego nieważnymi decyzjami podatkowymi, a jeżeli tak, to w jakiej wysokości pozwany powinien te wydatki powodowi zrekompensować.

Z przytoczonych względów za uzasadniony uznać należało powołany w obu skargach kasacyjnych zarzut naruszenia art. 361 § 1 k.c. przez błędną jego wykładnię i wskutek tego niewłaściwe jego zastosowanie.

Odnosząc się do powołanego w skardze kasacyjnej strony powodowej zarzutu naruszenia art. 321 § 1 k.p.c. uzasadnionego stwierdzeniem, że skoro jeden ze składników odszkodowania żądanego na tej samej podstawie prawnej był określony kwotą niższą, niż zasądzona, to nie oznacza naruszenia tego przepisu, przede wszystkim stwierdzić należy, że Sąd Apelacyjny zarzucając Sądowi pierwszej instancji naruszenie art. 321 § 1 k.p.c. ograniczył się do jednozdaniowego stwierdzenia (*nota bene* dotkniętego wadą składniową), że „nie było podstaw do zasądzenia z tytułu spadku zdolności do regulowania zobowiązań kwoty 102 020,04 zł, skoro strona powodowa naprawienia tej szkody kwotą 90 703,89 zł.” Już z tych względów kontrola w zakresie przyjętego przez Sąd Apelacyjny rozumienia art. 321 § 1 k.p.c., nie była możliwa, co powoduje uznanie zarzutu za usprawiedliwiony. Okoliczność, że strona powodowa żądała zasądzenia z tytułu zapłaconych odsetek za nieterminowe regulowanie własnych zobowiązań kwoty 90 703,89 zł, natomiast z tego tytułu Sąd pierwszej instancji zasądził 102 020,04 zł, nie musi oznaczać naruszenia art. 321 § 1 k.p.c. w sytuacji, gdy powództwo, na które składały się różne roszczenia, rozszerzone zostało w toku procesu do kwoty kilkakrotnie wyższej, a zasądzeniem objęta została kwota znacznie przewyższająca kwotę 102 020,04 zł. Istotne jest wskazanie, a tego Sąd

Apelacyjny nie uczynił, czy kwota 102 020,04 zł była objęta żądaniem strony powodowej i czy żądanie to znajduje usprawiedliwienie w podstawie faktycznej powołanej (i oczywiście wykazanej) przez stronę powodową.

Z przytoczonych powodów należało orzec, jak w sentencji (art. 398¹⁵ § 1 k.p.c.).