



Sygn. akt V CSK 422/09

**WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 18 czerwca 2010 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Krzysztof Strzelczyk (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Irena Gromska-Szuster

SSN Grzegorz Misiurek

Protokolant Ewa Zawisza

w sprawie z powództwa C. S.A. w K.

przeciwko Skarbowi Państwa – Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej

w K.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 18 czerwca 2010 r.,

skargi kasacyjnej strony powodowej

od wyroku Sądu Apelacyjnego

z dnia 5 czerwca 2009 r.,

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

Uzasadnienie

„C.” Spółka Akcyjna wniosła o zasądzenie od pozwanego Skarbu Państwa – Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w K. początkowo kwoty 77 607 800 zł a następnie (od 8 maja 2005 r.) kwoty 100 347 170,42 zł z odsetkami od wytoczenia powództwa. W uzasadnieniu powódka wskazała, że w 2000 r. otrzymała decyzje inspektora kontroli skarbowej oraz I Urzędu Skarbowego w K. zarzucające pozornie transakcji handlowych w odniesieniu do oprogramowania K. dla Windows i określające zaległości w podatku VAT z tego tytułu. W 2002 r. powódka otrzymała decyzję inspektora kontroli skarbowej określającą zaległości w podatku w odniesieniu do obrotu radiometrami. Z decyzji tych wynikało, że zaległości powódki w podatku VAT za okres od listopada 1994 do października 1995 w odniesieniu do K.dla Windows wyniosły łącznie z odsetkami i sankcją dodatkową 82 741 797.80 zł, zaś w odniesieniu do radiometrów za okres od lutego do czerwca 1996 r. – 24 793 653,501 zł. Od powyższych decyzji powódka odwołała się. W efekcie odwołań Izba Skarbowa w K. utrzymała w mocy decyzje za okres listopad – grudzień 1994 r., oraz sierpień – październik 1995 r. w stosunku do K. dla Windows na łączną kwotę 33 428 080,63 zł. Zaległość z tego tytułu została przez powódkę w całości uregulowana. Ponadto Izba Skarbowa uchyliła i przekazała do ponownego rozpoznania decyzje za okres od stycznia do lipca 1995 r. na łączną kwotę 53 022 095,50 zł z uwagi na fakt, iż decyzja wydana została po raz drugi. Zobowiązanie to jednak uległo przedawnieniu. Według powódki, szkoda, jaką poniosła na skutek błędnych decyzji wydanych przez organy podatkowe w latach 2001 – 2004 wyniosła ponad 77 mln zł.

Jako podstawę odpowiedzialności Skarbu Państwa powódka wskazała art. 417 k.c. Jej zdaniem przesłanka odpowiedzialności Skarbu Państwa na podstawie art. 417 § 1 k.c. w postaci niezgodnego z prawem działania zostaje spełniona, gdy działanie władzy publicznej, a w niniejszej sprawie aparatu skarbowego, jest sprzeczne z jakąkolwiek normą prawną, a zatem z normą wynikającą ze źródeł prawa, o których mowa w art. 87 i nast. Konstytucji. Skoro, zatem wydane decyzje podatkowe zostały w przeważającej części uchylone w wyniku ich niezgodności

z przepisami prawa podatkowego to stwierdzić trzeba, iż ich wydanie było niezgodnym z prawem działaniem, o którym mowa w art. 417 § 1 k.c.

Pozwany Skarb Państwa wnosił o oddalenie powództwa. Pismem procesowym z dnia 2.07.2007 r. (k - 1452) Prokuratoria Generalna Skarbu Państwa poinformowała, że z dniem 2.07.2007 r. przejęła do prowadzenia sprawę z powództwa C. S.A. w upadłości przeciwko Skarbowi Państwa – Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej w K.

Podtrzymała dotychczasowe stanowisko Skarbu Państwa i wniosła o oddalenie powództwa i zasądzenie kosztów procesu.

Sąd Okręgowy wyrokiem z dnia 4 listopada 2008 r. uwzględnił częściowo powództwo a mianowicie do kwoty 53 120 314,28 złotych z odsetkami ustawowymi. Swoje rozstrzygnięcie oparł na następujących ustaleniach: Inspektor Kontroli Skarbowej zatrudniony w Urzędzie Kontroli Skarbowej w K. przeprowadził u powódki dwie kontrole skarbowe, a to za lata 1994 – 1995 związaną z obrotem oprogramowaniem komputerowym „K. Dla Windows” oraz za rok 1996 związaną z obrotem radiometrami UPR-214. W obu przypadkach Inspektor zarzucił pozorność umów celem wyłudzenia podatku VAT i określił zaległości podatkowe z tego tytułu. Od wydanych przez Inspektora decyzji powódka odwołała się do Izby Skarbowej w K., która utrzymała w mocy decyzje Inspektora za okres listopad – grudzień 1994 r. oraz sierpień – październik 1995 r. Na decyzję Izby Skarbowej utrzymującą w mocy decyzje Inspektora Kontroli Skarbowej powódka wniosła skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodka Zamiejscowego w K., który wyrokiem z 24 września 2002 r. oddalił skargę (wyrok ten dotyczył decyzji utrzymującej w mocy decyzje Inspektora Kontroli Skarbowej za listopad i grudzień 1994 r.).

Natomiast decyzje Inspektora Urzędu Kontroli Skarbowej dotyczące okresu od stycznia do lipca 1995 r. określające zaległości podatkowe powódki za ten okres w łącznej kwocie 53 022 095,50 zł zostały przez Izbę Skarbową w K. decyzją z dnia 31 lipca 2001 r. uchylone, a sprawa w tym zakresie została przekazana Inspektorowi do ponownego rozpoznania. Uchylenie decyzji w tym zakresie spowodowane było naruszeniem przepisu art. 247 § 1 pkt 4 Ordynacji Podatkowej, ponieważ – jak wskazano w uzasadnieniu decyzji Izby Skarbowej – Inspektor wydał

decyzje dotyczące okresu (styczeń – lipiec 1995 r.), za który wydana została już decyzja organu podatkowego. Po uchyleniu wskazanych decyzji Inspektor Kontroli Skarbowej przekazał Pierwszemu Urzędowi Skarbowemu w K. w dniu 6 września 2001 r. wynik kontroli, w którym zawarte było wyliczenie zaległości podatkowych powódki za okres od stycznia do lipca 1995 r. w łącznej kwocie 53 022 095,50 zł. Konsekwencją przekazania wyniku kontroli było wznowienie z urzędu przez urząd skarbowy postępowania podatkowego za okres od stycznia do lipca 1995 r. Decyzją z dnia 22.03.2002 r. PPX11/4400-10/02 Pierwszy Urząd Skarbowy w K. umorzył postępowanie podatkowe wznowione postanowieniem z dnia 28.11.2001 r. Nr IUSPP/1-74/223/2001 w oparciu o materiał dowodowy zawarty w wyniku kontroli Inspektora Kontroli Skarbowej w K. z dnia 3.09.2001 r. Nr BKP - 531 - 2 - 01 - 2181/000037 w sprawie zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług za okres od stycznia do lipca 1995 roku jako bezprzedmiotowe. W uzasadnieniu decyzji podano, że brak jest możliwości wydania decyzji podatkowej w sprawie, bowiem zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji Podatkowej przedmiotowe zobowiązanie podatkowe przedawniło się z upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jego płatności tj. z końcem 2000 r.

Sąd Okręgowy przyjął, że w ten sposób, na skutek bezprawnego działania Inspektora Kontroli Skarbowej przez okres 9 miesięcy zablokowane były konta bankowe powodowej spółki na łączną kwotę 53 022 000 zł a niemożliwość dysponowania tak znacznymi środkami finansowymi naraziła powódkę na szkody. Podczas dokonywania kontroli u powódki inspektor kontroli skarbowej był informowany, że za kontrolowany okres wydane zostały decyzje przez urząd skarbowy, a mimo to inspektor kontynuował kontrolę i wydał decyzje. Na podstawie opinii biegłego Sąd Okręgowy ustalił, że decyzje organów skarbowych miały wpływ na wynik finansowy i tym samym na bilans Spółki. Problemy finansowe C. na koniec 2000 r. wynikały bezpośrednio z decyzji wydanych przez organy skarbowe. Po otrzymaniu decyzji powódka podjęła uchwałę, zgodnie z przepisami o rachunkowości, o utworzeniu w bilansie rezerw na zobowiązania podatkowe. Powódka, jako spółka giełdowa miała obowiązek informowania Komisji Papierów Wartościowych w Warszawie o decyzjach wydanych przez organy podatkowe oraz o każdej zmianie stanu faktycznego wynikającej z tych decyzji. Fakt, że Spółka

musiała niezwłocznie podawać do publicznej wiadomości informacje o swoich problemach z dniem bieglego miał niewątpliwy wpływ na jej pozycję handlową. W listopadzie 2000 r. powódka utraciła zaufanie znacznej części partnerów handlowych oraz instytucji finansowych. Efektem tego była zmniejszająca się liczba zamówień, spadek obrotów, odmowy finansowania działalności Spółki przez instytucje finansowe. Efektem giełdowym był znaczny spadek kursów. Z dniem 31.08.2003 r. zawieszono notowania spółki na giełdzie. Układ bilansowy Spółki na koniec 2000 r. charakteryzował się wysokimi zobowiązaniami oraz ujemnymi kapitałami własnymi. Na skutek sytuacji finansowej C. S.A. odstąpił od kontraktu z austriackim Koncernem V. A. Biegły przyjął, że straty powoda poniesione w latach 2001 – 2002 wynikające z tytułu spadku przychodów ze sprzedaży wynoszą 34 661 580 zł. Natomiast straty z tytułu niemożliwości dysponowania kwotą przekazaną do Urzędu Skarbowego w wyniku uchylonych później decyzji 16 779 497,89zł. Łączna strata wynosi 51 441 077,89 zł.

Mając na uwadze poczynione ustalenia Sąd Okręgowy uznał, że zostały spełnione przesłanki odpowiedzialności pozwanego na podstawie w art. 417 k.c. w brzmieniu sprzed jego nowelizacji tj. przed 1 września 2004 r. Powołany przepis stanowił, że Skarb Państwa ponosi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonej czynności. Zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4.12.2001 r. (SK 18/200), przesłankami odpowiedzialności funkcjonariusza państwowego są: bezprawność działania, szkoda oraz adekwatny związek przyczynowy między wykonywaniem władzy publicznej przez funkcjonariusza, a wyrządzoną szkodą. Istotne znaczenie ma jedynie wymaganie, aby szkodę wywołało zachowanie niezgodnym z prawem. Nie ma znaczenia, czy zachowanie to jest zawinione.

Sąd Okręgowy podkreślił, iż w aktualnym porządku prawnym nie ma jednolitego pojęcia bezprawności. Bezprawność, jako przesłanka odpowiedzialności ex delicto niewątpliwie powinna być rozumiana, jako niezgodność określonego zachowania się z przepisami ustawy. Jednocześnie uwzględnić należy cywilistyczne ujęcie bezprawności zgodnie, z którym bezprawność polega na sprzeczności zachowania sprawcy z szeroko pojmowanym porządkiem prawnym. Za zachowania bezprawne w tym znaczeniu przyjmuje się także naruszenie zasad słuszności, dobrych

obyczajów oraz zasad współżycia społecznego. Zgodnie z treścią art. 361 § 2 k.c., jako regułę przyjmuje się zasadę pełnego odszkodowania. Szkada, zatem obejmuje straty, które poszkodowany poniósł oraz korzyści, które mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono. W niniejszym przypadku szkoda polega na tym, że na skutek błędnych decyzji powód nie mógł dysponować środkami pieniężnymi w kwocie przewyższającej 100 000 000 zł. Ta sytuacja doprowadziła do ogłoszenia upadłości przedsiębiorstwa z możliwością zawarcia układu. Do momentu wydania błędnych decyzji powódka była firmą bardzo dobrze prosperującą na rynku krajowym i zagranicznym, posiadającą zaufanie kontrahentów. Po ustaniu kłopotów podatkowych układ zawarty z wierzycielami został wykonany. W rozpoznawanej sprawie jednak – zdaniem Sądu Okręgowego – ściśle udowodnienie szkody nie jest możliwe. Zgodnie z treścią art. 322 k.p.c., jeżeli w sprawie o naprawienie szkody, o dochody, zwrot bezpodstawnego wzbogacenia lub o świadczenie z umowy o dożywocie Sąd uzna, że ściśle udowodnienie żądania jest niemożliwe lub nader utrudnione, może w wyroku zasądzić odpowiednią sumę według swej oceny, opartej na rozważeniu wszystkich okoliczności sprawy. Rozważając wszelkie okoliczności sprawy i posiłkując się wyliczeniem szkody przez biegłego Sąd Okręgowy uznał, że na szkodę składają się straty poniesione w latach 2001 – 2002 wynikające z tytułu spadku przychodów ze sprzedaży w kwocie 34 661 580 zł, straty z tytułu niemożliwości dysponowania kwotą przekazaną do Urzędu Skarbowego w wyniku uchylonych później decyzji – straty z tego tytułu wynoszą 16 779 497,89 zł oraz kwota 1 679 236,39 zł wypłacona pracownikom z tytułu zwolnień grupowych. Łączna kwota strat wynosi 53 120 314,28 zł. Biorąc pod uwagę ocenę biegłego, który podniósł, że nie można stwierdzić, iż wyłączną przyczyną trudnej sytuacji powódki były błędne decyzje organów skarbowych, chociaż miały istotny wpływ na sytuację finansową przedsiębiorstwa Sąd pomniejszył wycenioną szkodę o 20% tj. do 42 496 251 złotych uznając, że wpływ na jej wysokość mogły mieć również inne czynniki.

Na skutek apelacji pozwanego Skarbu Państwa Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 5 czerwca 2009 r. zmienił zaskarżony wyrok Sądu Okręgowego w części uwzględniającej powództwo i oddalił je w całości.

Odnosząc się w pierwszym rzędzie do podniesionego przez powódkę zarzutu związanego z dopuszczalnością rozpoznania apelacji Sąd Apelacyjny wskazał, że nie można zgodzić się ze stanowiskiem powódki jakoby radcowie Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa nie zostali prawidłowo umocowani w niniejszej sprawie. Powództwo zostało wytoczone przed uchwaleniem ustawy z 8 lipca 2005 r. powołującej Prokuratorię Generalną Skarbu Państwa, w związku z czym zastosowanie miał art. 83 ust. 2 tej ustawy stanowiący, że „Prezes Prokuraturii Generalnej może podjąć decyzję o przejściu do prowadzenia przez Prokuratorię Generalną poszczególnych spraw lub pewnej kategorii spraw, o których mowa w ust. 1, ze względu na szczególny interes Skarbu Państwa. O przejściu sprawy Prezes Prokuraturii Generalnej powiadamia właściwy organ orzekający oraz strony lub uczestników postępowania”. W aktach sprawy na karcie 1452 znajduje się pismo z dnia 2 lipca 2007 r., którym Prezes Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa informuje Sąd Okręgowy o przejściu do prowadzenia przez Prokuratorię Generalną Skarbu Państwa w trybie art. 83 ust. 2 ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa (Dz. U. Nr 169, poz. 1417 ze zm. wymienianej dalej jako ustawa o Prokuraturii Generalnej) sprawy z powództwa C. S A. w upadłości przeciwko Skarbowi Państwa – Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej w K. Nie ulega wątpliwości, że pismo to spełnia przewidziany w art. 83 ust. 2 zd. 2 ustawy o Prokuraturii Generalnej wymóg zawiadomienia organu prowadzącego sprawę (w tym przypadku Sądu Okręgowego w K.) o przejściu do prowadzenia przez Prokuratorię Generalną wskazanej sprawy. Chociaż Prezes Prokuraturii Generalnej nie zawiadomił odrębnym pismem stron postępowania o przejściu do prowadzenia sprawy, to nie ulega wątpliwości, że powódka powzięła wiadomość o zastępstwie Skarbu Państwa w rozpoznawanej sprawie przez Prokuratorię Generalną, o czym świadczy jej pismo procesowe z dnia 17 czerwca 2008 r. (k. 1615). Jakkolwiek podczas przejścia sprawy do prowadzenia przez Prokuratorię Generalną wystąpiło uchybienie polegające na zaniechaniu zawiadomienia o tym stron postępowania pismem podpisanym przez Prezesa Prokuraturii Generalnej, to jednocześnie nie ulega wątpliwości, że strony zostały jednak zawiadomione (w znaczeniu powzięcia o tym fakcie informacji) o przejściu przez Prokuratorię Generalną zastępstwa Skarbu Państwa w niniejszej sprawie.

Ponieważ cytowany przepis art. 83 ust. 2 ustawy z 8 lipca 2005 r. nie przewiduje szczególnej formy zawiadomienia organu prowadzącego sprawę i stron postępowania o przejęciu sprawy do prowadzenia przez Prokuratorię Generalną Sąd Apelacyjny stwierdził, że brak jest przesłanek do uznania, że przejęcie sprawy do prowadzenia przez Prokuratorię Generalną było nieważne lub bezskuteczne. Z tych przyczyn Sąd Apelacyjny nie znalazł podstaw do odrzucenia apelacji sygnowanej przez ustanowionych prawidłowo radców Prokuratorii Generalnej. Zdaniem sądu, niezachowanie obowiązku przekazania stronom decyzji o przejęciu sprawy do prowadzenia nie miało wpływu na treść orzeczenia.

Sąd Apelacyjny nie podzielił zarzutu naruszenia przepisu art. 328 § 2 k.p.c., gdyż uzasadnienie zaskarżonego wyroku zawiera wszystkie elementy wymagane powołanym przepisem: wskazanie podstawy faktycznej oraz wyjaśnienie podstawy prawnej wyroku z przytoczeniem przepisów prawa.

Sąd Okręgowy wskazał podstawę faktyczną zgłoszonego żądania pozwu wywodząc, że „powód dochodzi swojego roszczenia z błędnych decyzji Inspektora Kontroli Skarbowej podlegającego Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej w K”. W dalszej części uzasadnienia wskazał Sąd Okręgowy, że „w niniejszym przypadku uchylonych zostało 14 decyzji Inspektora Kontroli Skarbowej, (...) na łączną kwotę 53 022 095,50 zł” i ocenił postępowanie inspektora, jako bezprawne działanie funkcjonariusza Skarbu Państwa w rozumieniu art. 417 k.c. w brzmieniu sprzed nowelizacji. Określając w ten sposób podstawę faktyczną sporu i rozstrzygnięcia Sąd Okręgowy wyjaśnił jednocześnie, że nie było tym samym uzasadnione rozszerzenie reprezentacji pozwanego Skarbu Państwa o inne jednostki organizacyjne. W ten sposób podstawa faktyczna wyrokowania została zawężona przez Sąd Okręgowy do błędnego wydania przez inspektora kontroli skarbowej 14 decyzji określających zaległości podatkowe powódki na łączną kwotę 53 022 095,50 zł. Uchylenie tych decyzji przez Izbę Skarbową z uwagi na naruszenie art. 247 § 1 pkt 4 Ordynacji Podatkowej utożsamione jest przez Sąd Okręgowy z bezprawnością działania inspektora, a szkoda powódki polegała na niemożności dysponowania przez powódkę kwotą 53 022 000 zł przez okres 9 miesięcy. Podnoszonych w pozwie i toku postępowania okoliczności związanych

z decyzjami Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 9 listopada 2004 r. i z 3 stycznia 2005 r., wydanymi w następstwie wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 24 maja 2004 r. i z 18 sierpnia 2004 r. Sąd Okręgowy w ogóle nie wziął pod uwagę przy wskazaniu okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia. To stanowisko Sądu, upatrujące szkodę powódki związaną z niemożnością dysponowania „znacznymi środkami pieniężnymi” wyłącznie w bezprawnym działaniu inspektora kontroli skarbowej, polegającym na wydaniu czternastu uchylonych następnie decyzji za okres od stycznia do lipca 1995 r., znalazło wyraz w oddaleniu powództwa w pozostałym zakresie. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, wyrok w tej części nie został zaskarżony i jest prawomocny.

Sąd Apelacyjny uznał za własne dotychczasowe ustalenia sądu pierwszej instancji, z tym że uzupełnił je na podstawie zeznań świadka J. G., które Sąd Okręgowy uznał za nieprzydatne do ustalenia okoliczności, w jaki sposób uchylone decyzje wpłynęły na sytuację gospodarczą powódki. Z zeznań tych wynika, że inspektor zinterpretował decyzję Pierwszego Urzędu Skarbowego w K. z dnia 5 sierpnia 1999 r., mocą której umorzono postępowanie podatkowe za miesiące od stycznia do lipca 1995r., jako decyzję nie zawierającą rozstrzygnięcia merytorycznego. W przekonaniu tego świadka, wydanie decyzji za wskazany okres nie naruszyło art. 247 § 1 pkt 4 ordynacji podatkowej, gdyż decyzja umarzająca postępowanie nie rozstrzygała kwestii zobowiązania podatkowego powódki za omawiany okres.

Jako nieuzasadniony ocenił Sąd Apelacyjny zarzut apelacji dotyczący naruszenia przepisu art. 260 § 1 w związku z art. 421 k.c. Powołany przepis, w brzmieniu sprzed nowelizacji dokonanej ustawą z 30 czerwca 2005 r., regulował odpowiedzialność odszkodowawczą związaną z wydaniem decyzji podatkowej, która następnie została uchylona w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzono jej nieważność. Kwestia odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkody wynikłe z wydania i wykonania nieostatecznych decyzji administracyjnych, następnie uchylonych, było przedmiotem uchwały siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 20 (III CZP 125/05 OSNC z 2006 r. nr 12 poz. 194), w której Sąd Najwyższy stwierdził, że podstawę takiej odpowiedzialności stanowi art. 417 § 1 k.c. w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP. Stanowisko to

zdaniem Sądu Apelacyjnego znajduje zastosowanie w rozpoznawanej sprawie. Trafnie, zatem Sąd Okręgowy, jako podstawę prawną rozstrzygnięcia, wskazał na art. 417 § 1 k.c. w brzmieniu obowiązującym sprzed 1 września 2004 r.

Uzasadniony natomiast zdaniem Sądu Apelacyjnego okazał się zarzut apelacji dotyczący naruszenia art. 417 § 1 k.c., jednak nie przez niewłaściwe zastosowanie, lecz przez niewłaściwą wykładnię polegającą na utożsamieniu faktu uchylecia wydanych przez Inspektora Kontroli Skarbowej 14 decyzji z bezprawnością działania Inspektora, jako funkcjonariusza Skarbu Państwa. Bezprawności w odniesieniu do wydania tych 14 decyzji, obejmujących okres stycznia do lipca 1995 r., Sąd Okręgowy upatrywał także w tym, że organ skarbowy zignorował fakt wydania wcześniejszej decyzji przez Urząd Skarbowy dotyczących należności podatkowych powódki za ten sam okres. Na podstawie zeznań J. G. i wyrażanego przez niego przekonania, że decyzja o umorzeniu postępowania podatkowego nie miała charakteru merytorycznego i nie uniemożliwiała wydania decyzji, Sąd Apelacyjny uznał, że ponowne decyzje miały swoje uzasadnienie i w żaden sposób nie można ich traktować jako oczywistego naruszenia prawa tj. art. 247 § 1 pkt 4 ordynacji podatkowej. Stanowiska tego nie podzieliła Izba Skarbowa, która uchyliła decyzje inspektora wskazując na naruszenie tego przepisu. Sąd Apelacyjny podkreślił jednocześnie, że decyzje inspektora zostały uchylone w toku instancji, a wadliwe działanie organu pierwszej instancji skorygowane następnie przez instancję odwoławczą nie może być automatycznie kwalifikowane, jako działanie bezprawne, rodzące obowiązek odszkodowawczy. Odmienne ujęcie rozważanego zagadnienia godziłoby w zasadę instancyjności postępowania. Z tych względów Sąd Apelacyjny stanął na stanowisku, że przy interpretacji bezprawności działania organu pierwszej instancji, wydającego – jak w niniejszym przypadku – decyzję, następnie uchyloną przez organ drugiej instancji, jedynie rażące naruszenie prawa przez organ pierwszej instancji może być kwalifikowane, jako działanie bezprawne w rozumieniu art. 417 k.c. Uchylenie decyzji inspektora przez organ drugiej instancji (Izbę Skarbową) w ramach kontroli instancyjnej, ze wskazaniem jako przyczyny uchylecia naruszenia wskazanego przepisu ordynacji

podatkowej nie może być traktowane, jako stwierdzenie bezprawności działania inspektora w rozumieniu art. 417 k.c. O tym, czy naruszenie przepisu przez funkcjonariusza Skarbu Państwa, stwierdzone w orzeczeniu organu drugiej instancji i uzasadniające uchylenie decyzji funkcjonariusza było działaniem bezprawnym, czy też mieściło się w sferze dozwolonego przez zasadę dwuinstancyjności błędu, decyduje – zdaniem Sądu Apelacyjnego – charakter dokonanego naruszenia. Aby przypisać naruszeniu prawa charakter bezprawny w rozumieniu art. 417 k.c. należy ocenić je jako rażące naruszenie prawa, w znaczeniu oczywistego naruszenia prawa (przepisu prawnego) przez organ wydający orzeczenie. W okolicznościach sprawy interpretacja przepisów art. 208 i 247 § 1 pkt 4 ordynacji podatkowej przeprowadzona przez inspektora kontroli skarbowej miała oparcie we wskazanych opiniach komentatorów ustawy i orzecznictwie, zatem żadną miarą nie można jej ocenić, jako oczywistego naruszenia prawa.

Sąd Apelacyjny zgodził się także z zarzutem apelacji, że powódka nie wykazała szkody, którą miała ponieść. Podkreślił, że prowadzone przez inspektora kontroli skarbowej od 2000 do 2002 r. postępowano podatkowe doprowadziło do ustalenia zaległości podatkowych powódki, z czego znaczna część okazała się uzasadniona i została przez powódkę uregulowana. Dlatego w ocenie sądu, nie sposób uznać, że niemożność dysponowania kwotą ustaloną w decyzjach miałyby stanowić szkodę powódki. Przeprowadzony przez Sąd Okręgowy dowód z opinii biegłego sądowego nie mógł służyć poczynieniu stosownych ustaleń ani co do charakteru szkody, ani jej wysokości, a zwłaszcza istnienia związku przyczynowego między działaniami inspektora kontroli skarbowej a szkodą. Sąd Okręgowy dopuszczając dowód z opinii biegłego (k. 1421 – 1423) nie wskazał biegłemu, które decyzje organów skarbowych miały wpływ na wynik finansowy i bilans powódki. Wobec tego biegły, uwzględnił wszystkie wydane decyzje, zarówno przez urząd skarbowy jak i przez inspektora kontroli skarbowej, nie przeprowadzając podziału na te decyzje, które zostały wykonane i na te, które zostały uchylone w trybie instancji lub też w trybie nadzwyczajnym. W ten sposób, wszystkie wyliczenia biegłego są obarczone nieprecyzyjnymi danymi wyjściowymi,

w związku z czym opinia nie nadawała się do wykorzystania w sprawie. Zasięgnięcie opinii biegłego powinno według Sądu zostać poprzedzone ustaleniem faktu powstania szkody i powiązania tej szkody z konkretnymi działaniami funkcjonariuszy Skarbu Państwa.

Z tych względów Sąd Apelacyjny na podstawie art. 386 § 1 k.p.c. zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że oddalił wcześniej uwzględnione powództwo.

Od tego wyroku skargę kasacyjną wniosła powodowa spółka C. S.A. Oparła ją na obu podstawach wymienionych w art. 398³ § 1 k.p.c. W ramach przepisów postępowania zarzuciła: naruszenie art. 67 § 1 i 2, 68, 70 § 1 w zw. z art. 379 pkt 2, 378 § 1 i art. 386 § 2 k.p.c. oraz art. 83 ust. 1 i 2 ustawy o Prokuraturii Generalnej przez wadliwe przyjęcie, że Skarb Państwa był prawidłowo reprezentowany w postępowaniu; naruszenie art. 386 § 1, 2, 4 i 6 w zw. z art. 367 § 1, 382, 278 § 1, 286 k.p.c., przez rozpoznanie sprawy co do istoty, pomimo wytknięcia wad postępowania dowodowego; naruszenie art. 278 § 1 i 286 k.p.c. w zw. z art. 227, 231, 233 § 1 i 2, 234, 316 § 1 i 322 k.p.c., przez przyjęcie, że opinia biegłego nie mogła być podstawą ustaleń, co do wystąpienia szkody, jej wysokości i związku przyczynowego; naruszenia art. 328 § 2 k.p.c. w zw. z art. 233 § 1 i 2 k.p.c. m. in. przez pominięcie mocy dowodowej innych, poza opinią biegłego, dowodów; naruszenie art. 162 k.p.c. w zw. z art. 278 § 1 k.p.c., przez uwzględnienie zarzutu apelacji odnośnie opinii biegłego pomimo niezgłoszenia przez pozwanego zarzutu zgodnie z art. 162 k.p.c.

W ramach przepisów prawa materialnego powódka zarzuciła: naruszenie art. 417 § 1 w zw. z art. 415 i 416 k.c. przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, polegające na przyjęciu, że przesłanką odpowiedzialności pozwanego jest „oczywiste” naruszenie przepisu; naruszenie art. 361 § 1 i 2 w zw. z art. 417 § 1 i 6 k.c. przez błędną wykładnię i niezastosowanie tych przepisów pomimo spełnienia przesłanek ich zastosowania.

Na tej podstawie skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku, zniesienie dotychczasowego postępowania i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi drugiej instancji.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Ponieważ skarga kasacyjna została oparta na obu podstawach wymienionych w art. 398³ § 1 k.p.c., jako pierwsze wymagają rozważenia zarzuty naruszenia przepisów postępowania. Od ich skuteczności zależy dopuszczalność i sposób oceny naruszenia prawa materialnego. O ile bowiem nie doszło do naruszenia przepisów postępowania i sąd orzekał na podstawie prawidłowo ustalonego stanu faktycznego, zgodnie z art. 398¹³ § 2 k.p.c., Sąd Najwyższy jest związany ustaleniami faktycznymi stanowiącymi podstawę zaskarżonego orzeczenia.

Nie zasługuje na uwzględnienie najdalej idący, bo w opinii skarżącego prowadzący do nieważności postępowania, zarzut wadliwego reprezentowania Skarbu Państwa przez Prokuratorię Generalną Skarbu Państwa ze względu na brak decyzji o przejęciu sprawy do prowadzenia i jej doręczenia stronom. W istocie uchybienie polegało jedynie na braku powiadomienia przez Prezesa Prokuratorii Generalnej Skarbu Państwa o przejęciu sprawy zgodnie z wymaganiem przewidzianym w art. 83 ust. 3. Samo „przejęcie sprawy” nie stanowi decyzji administracyjnej ale jest rozstrzygnięciem kompetencyjnym, które nie podlega zaskarżeniu. Prokuratoria informuje „o przejęciu” a zatem o uprzednim rozstrzygnięciu. Jak trafnie wywiedziono w odpowiedzi na skargę kasacyjną, pismo zawiadamiające ma jedynie charakter informacyjny. Wskazane okoliczności uprawniają do przytoczenia jeszcze jednego argumentu przeciwko uwzględnieniu skargi kasacyjnej na tej podstawie. Niezbędnym warunkiem skuteczności każdego zarzutu dotyczącego naruszenia przepisów postępowania jest chociażby potencjalna możliwość wpływu stwierdzonego uchybienia na wynik sprawy. Tego warunku nie spełnia zarzucany brak bezpośredniej informacji stron o przejęciu sprawy przez Prokuratorię Generalną Skarbu Państwa zwłaszcza, że przynajmniej do dnia 11 czerwca 2009 r. (art. 8a ust. 2 ustawy o Prokuratorii Generalnej Skarbu Państwa dodany przez art. 1 pkt 6 ustawy zmieniającej z dnia 12 czerwca 2009 r. Dz. U. Nr 79, poz. 660) nie została uregulowana w wymienionej ustawie forma zawiadomienia organu prowadzącego postępowania oraz stron, które ostatecznie tę informację uzyskały przez ujawnienie się w procesie i podejmowanie konkretnych

czynności procesowych przez uprawnionych radców Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa.

Nie jest trafny zarzut naruszenia art. 386 k.p.c. we wszelkich (poza odrzuceniem pozwu i umorzeniem postępowania) postaciach rozstrzygnięć sądu drugiej instancji. Uzasadnienie tej podstawy skargi kasacyjnej i wskazany w nim sposób naruszenia przepisów postępowania rozmią się z treścią norm procesowych zawartych w art. 386 § 1, 2, 4, i 6 k.p.c. Z przytoczonego dalej w skardze kasacyjnej art. 367 § 1 k.p.c. wynika, że od wyroku sądu pierwszej instancji przysługuje apelacja do sądu drugiej instancji. Z tej możliwości skorzystała strona przeciwna. Dlatego, wobec braku bliższego uzasadnienia tego zarzutu skargi, niemożliwe jest ustalenie, w jaki sposób mogło dojść do naruszenie tego przepisu w postępowaniu w drugiej instancji. Podobna wadliwość łączy się z podniesieniem zarzutu naruszenia art. 278 § 1 k.p.c., który rozstrzyga o przesłankach skorzystania z dowodu w postaci opinii biegłego a nie samej oceny już przeprowadzonego dowodu, którą kwestionuje się w skardze kasacyjnej.

Rację ma natomiast skarżąca spółka, co do naruszenia art. 382 k.p.c., który nakłada na sąd drugiej instancji obowiązek orzekania na podstawie całości materiału dowodowego zebranego w pierwszej instancji oraz w postępowaniu apelacyjnym. Sąd Apelacyjny rozszerzył wprawdzie zakres oceny materiału dowodowego, jakim dysponował sąd pierwszej instancji, przez uwzględnienie zeznań świadka J. G. – inspektora kontroli skarbowej przeprowadzającego kontrolę, jednak w zakresie ustalonego przez sąd pierwszej instancji związku przyczynowego pomiędzy decyzjami kontroli skarbowej a szkodą, charakterem i wysokości tej szkody ograniczył się tylko do zdyskredytowania jednego dowodu, a mianowicie dowodu z opinii biegłego. Tymczasem ustalenia faktyczne sądu pierwszej instancji, uznane zresztą przez Sąd Apelacyjny za własne, w tym samym zakresie opierały się także na innych dowodach, w tym na zeznaniach świadków, które pominął w swych rozważaniach Sąd Apelacyjny. Z tych względów nie wdając się w niedopuszczalną na etapie postępowania kasacyjnej (art. 398³ § 1 k.p.c.) kontrolę samej oceny dowodu z opinii biegłego, przeprowadzonej przez sąd drugiej

instancji, uznać należy, że doszło do naruszenia normy procesowej zawartej w art. 382 k.p.c.

Uzasadnienie wyroku sądu drugiej instancji nie musi zawierać wszystkich tych elementów, które powinno cechować uzasadnienie Sądu pierwszej instancji. W sytuacji, gdy sąd podziela dokonaną ocenę dowodów i przyjmuje ustalenia faktyczne za własne, wystarczy, że da temu wyraz w uzasadnieniu (tak też Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 lutego 2007 r. (I CSK 410/06, nie publ.). Jednak w przypadku, gdy sąd odwoławczy dokonuje odmiennych ustaleń w stosunku do tych, na których oparł się sąd pierwszej instancji, powinien tę zmianę uzasadnić w taki sposób, aby możliwa była ocena czy zmiana ta była usprawiedliwiona, a zatem powinien dokonać własnych ustaleń i własnej oceny wszystkich zgromadzonych w sprawie dowodów. W takim przypadku nieuprawnione jest z jednej strony akceptowanie w całości poczynionych w pierwszej instancji ustaleń i jednocześnie ich kwestionowanie w związku z oceną tylko niektórych przeprowadzonych dowodów. Pierwsze z tych uchybień stanowi potwierdzenie naruszenia art. 328 § 2 k.p.c., drugie stanowi uchybienie treści art. 382 k.p.c.

Skarżąca wykazując błędną wykładnię art. 278 § 1 i 286 w związku z art. 227 k.p.c. przytoczyła cały szereg orzeczeń Sądu Najwyższego, które mają potwierdzać dopuszczalność ustalania wysokości utraconych korzyści na podstawie opinii biegłego. Rzecz jednak w tym, że w zaskarżonym wyroku sąd drugiej instancji nie stawia przeciwnej tezy. Sąd ten odniósł się tylko do konkretnego, przeprowadzonego wcześniej dowodu z opinii biegłego nie formułując dalej idących wniosków. Dlatego nie zasługuje na uwzględnienie ten zarzut skargi kasacyjnej a co najwyżej można stwierdzić, że dowód z opinii osoby posiadającej specjalne wiadomości jest dopuszczalny i może być pomocny także w zakresie ustalenia związku przyczynowego pomiędzy szkodą a zdarzeniem, które miało ją spowodować a także w zakresie ustalenia charakteru i wysokości szkody.

Wymieniony kolejny raz w skardze kasacyjnej art. 278 § 1 k.p.c. miał zostać naruszony także w ten sposób, że Sąd drugiej instancji uwzględnił, pomimo treści art. 162 k.p.c. i bezczynności strony przeciwnej, oparty na treści art. 278 § 1 k.p.c. zarzut apelacji, kwestionujący dopuszczalność dowodzenia za pomocą opinii

biegłego okoliczności odnoszących się do wysokości szkody i związku przyczynowego. W związku z tym, pomimo słusznego, co do zasady, uregulowanego w art. 162 k.p.c., ograniczenia możliwości zgłaszania zarzutów dotyczących uchybienia przepisom postępowania (zob. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 27 października 2005 r. III CZP 55/05, OSNC 2006/9/144) trzeba mieć na uwadze cytowany już art. 382 k.p.c. i wynikający z niego obowiązek sądu drugiej instancji uwzględnienia materiału zebranego w postępowaniu w pierwszej instancji. Oznacza to, że bez względu na to, czy strona wnosząca apelację podniesie stosowny zarzut, sąd odwoławczy jest nie tylko uprawniony, ale obowiązany do oceny mocy dowodowej środków dowodowych, na których podstawie zostały poczynione ustalenia w pierwszej instancji. Tak więc podnoszone w skardze kasacyjnej naruszenie art. 162 k.p.c. nie mogło mieć wpływu na wynik sprawy albowiem bez względu na to, czy strona podniosła w tym przedmiocie zarzut w apelacji, sąd odwoławczy z urzędu powinien był ocenić moc dowodową opinii biegłego, na której oparł swe ustalenia sąd pierwszej instancji.

Art. 398³ § 3 k.p.c. eliminuje zarzuty skargi kasacyjnej, które bezpośrednio dotyczą podstawy faktycznej wyrokowania. Dlatego za niedopuszczalne trzeba uznać zarzuty naruszenia tych przepisów, które regulują ustalenie bezdowodowe faktów, w tym art. 231 k.p.c. a z przepisów o ustaleniach dowodowych – art. 233 § 1 k.p.c.

Pomimo wystarczającej podstawy do uchylenia zaskarżonego wyroku z powodu naruszenia przepisów postępowania i braku pewnej podstawy faktycznej konieczne jest odniesienie do wniosków, jakie sformułował Sąd Apelacyjny na tle art. 417 k.c. w brzmieniu sprzed 1 września 2004 r. oraz związanych z tym zarzutów skargi kasacyjnej.

W rozpoznawanej sprawie powódka wywodzi skutki prawne ze zdarzeń zaistniałych w okresie przejściowym, czyli między dniem wejścia w życie Konstytucji RP tj. między dniem 17 października 1997 r. a dniem 1 września 2004 r. tj. dniem wejścia w życie ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy – kodeks cywilny i niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 162, poz. 1692). Zgodnie z art. 5 tej ustawy do zdarzeń i stanów prawnych powstałych przed dniem

1 września 2004 r. stosuje się art. 417, 419, 420, 4201, 4202, 421 k.c. oraz art. 153, 160, 161 § 5 k.p.a. w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 września 2004 r. W okresie przejściowym przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie zawierały regulacji dotyczącej odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę spowodowaną wydaniem nieostatecznej decyzji administracyjnej (także podatkowej) następnie uchylonej przez organ odwoławczy. W konsekwencji, według utrwalonego w piśmiennictwie i orzecznictwie stanowiska, podstawę prawną tej odpowiedzialności stanowi art. 417 k.c. w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 września 2004 r. Przy stosowaniu art. 417 k.c. należy uwzględnić wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00 (OTK Zb. Urz. 2001, nr 8, poz. 256), w którym Trybunał orzekł, że art. 418 k.c. jest niezgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP a art. 417 k.c. rozumiany w ten sposób, że Skarb Państwa ponowi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonej mu czynności jest zgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP. Oznacza to, że odpowiedzialność Skarbu Państwa nie była uwarunkowana stwierdzeniem winy funkcjonariusza. Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 26 kwietnia 2006 r. (III CZP 125/05, OSNC 2006/12/194) przyjął, że przepis art. 417 § 1 k.c. w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji, mający zastosowanie do zdarzeń i stanów prawnych powstałych przed dniem 1 września 2004 r., stanowi podstawę prawną odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną wydaniem i wykonaniem nieostatecznej decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, następnie uchylonej. Przesłanką tej odpowiedzialności, poza szkodą i związkiem przyczynowym pomiędzy szkodą a wydaniem i wykonaniem nieostatecznej decyzji jest bezprawność. Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wymienionej uchwały podniósł, że samo pojęcie bezprawności nie jest jednakowe na gruncie całego systemu prawa i nie każda nieprawidłowość, także organu pierwszej instancji, może być kwalifikowana, jako bezprawność. Wyraził jednocześnie pogląd, że w sferze odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za niezgodne z prawem działanie władzy publicznej, przesłanka bezprawności oznacza naruszenie przez

władzę publiczną przepisów prawa, ale jedynie takie, które stanowiło warunek konieczny do powstania szkody i którego normalnym następstwem w danych okolicznościach jest powstanie szkody. Sąd Najwyższy podzielił stanowisko wyrażone w postanowieniu z dnia 30 maja 2003 r. (III CZP 34/03, Prawo i Prokuratura 2004, z. 2, poz. 30), że brak jest upoważnienia ustawowego i nie znajduje przekonującego uzasadnienia wiązanie odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa z wadliwościami nieostatecznej decyzji organów podatkowych, które noszą znamiona „rażącego naruszenia prawa”. Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym skargę kasacyjną powódki w całości podziela stanowisko wyrażone w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2006 r. i jej uzasadnieniu. Wyrazem kontynuacji tej linii orzecznictwa są wyroki Sądu Najwyższego z dnia 11 marca 2008 r. (II CSK 558/07, nie publ.) oraz z dnia 20 sierpnia 2009 r. (II CSK 68/09, nie publ.). Z tych względów należy podzielić zarzut skargi kasacyjnej dotyczący błędnej wykładni art. 417 § 1 k.c. w wersji obowiązującej w dniu wydawania decyzji podatkowych w pierwszej instancji i uzależnianie odpowiedzialności Skarbu Państwa od kwalifikowanej bezprawności obejmującej swym zakresem jedynie rażące naruszenie prawa przez organ pierwszej instancji.

W związku ze stanowiskiem Sądu Najwyższego wyrażonym w uchwale z dnia 26 kwietnia 2006 r. uwzględnić należy, że podstawą uchylenia zaskarżonych decyzji było stwierdzenie przez Izbę Skarbową w K., iż do ich wydania doszło pomimo tego, że co do tego samego okresu styczeń – lipiec 1995 r. wcześniej, bo 5 sierpnia 1999 r., została już wydana decyzja organu podatkowego. Naruszenie to, w związku z treścią art. 247 § 1 pkt 4 ordynacji podatkowej, stanowi samodzielną podstawę stwierdzenia nieważności przez organ podatkowy ostatecznej decyzji. W tym trybie powódka nie mogła jednak uzyskać stwierdzenia nieważności decyzji określających zaległości podatkowe albowiem wznowione postępowanie zostało zakończone decyzją o umorzeniu postępowania. Zakończenie w ten sposób postępowania podatkowego, a w istocie brak potwierdzenia obowiązku podatkowego wyznaczonego uchylonymi decyzjami, stanowi dla sądu orzekającego podstawę do oceny, czy naruszenie prawa przy wydawaniu decyzji nieostatecznych, następnie uchylonych, stanowiło warunek konieczny powstania

szkody a powstała szkoda jest w danych okolicznościach sprawy normalnym następstwem naruszenia prawa przez organ podatkowy. Oceny w tym zakresie dokonuje sąd na podstawie twierdzeń i dowodów przedstawionych przez powoda w procesie odszkodowawczym.

Trafnie w skardze kasacyjnej podnosi się, iż zaskarżone decyzje podatkowe były natychmiast wykonalne. Na brak wystarczających gwarancji procesowych stron postępowania podatkowego, które chciałyby się obronić przed negatywnymi skutkami wykonania nieostatecznej decyzji zwrócił także uwagę Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 26 kwietnia 2006 r. W okresie wydawania przedmiotowych decyzji organ podatkowy mógł wprowadzić wstrzymanie wykonania decyzji, na wniosek strony lub z urzędu „ze względu na szczególnie ważny interes strony”, jednak na odmowę wstrzymania nie przysługiwało zażalenie ani środek zaskarżenia do sądu administracyjnego. Wzmocnienie gwarancji procesowych przysługujących stronie nastąpiło dopiero w ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199). Do kwestii orzeczeń natychmiast wykonalnych nawiązał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 12 lutego 2010 r. (I CSK 374/09, nie publ.). Przyjął, że w okresie przed dniem 1 września 2004 r. możliwe było przyjęcie odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną także nieprawomocnym postanowieniem sądu o ogłoszeniu upadłości powodującym powstanie nieodwracalnych skutków prawnych, którego natychmiastowemu wykonaniu *ex lege* upadły nie mógł zapobiec przy pomocy dostępnych środków prawnych.

Odniesienie się w szerszym zakresie do zarzutów naruszenia prawa materialnego zawartych w skardze kasacyjnej jest nieuprawnione ze względu na dostrzeżone naruszenia przepisów postępowania. Dotyczy to także naruszenia art. 361 § 1 i 2 k.c. przez niewłaściwe zastosowanie, albowiem ten sposób naruszenia prawa materialnego wymaga konfrontacji z prawidłowo ustaloną podstawą faktyczną wyrokowania. Można, co najwyżej podnieść, iż szkoda, jaką wywodzi się z wydania i wykonania nieostatecznych decyzji podatkowych polegająca na obniżeniu obrotu w spółki wiąże się nie tylko z ujawnieniem długu publicznego przez powódkę będącą spółką giełdową oraz bezpodstawnym zabezpieczeniem zobowiązania podatkowego, ale przyczyniły się do tego także inne zdarzenia w tym

istotne obciążenia finansowymi ustalone w ostatecznych decyzjach podatkowych, które nie zostały wzruszone.

Z tych wszystkich względów Sąd Najwyższy orzekł jak wyżej na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c.

md

/tp/