



Sygn. akt V CSK 161/14

**WYROK**  
**W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 9 stycznia 2015 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Mirosław Bączyk (przewodniczący)  
SSN Bogumiła Ustjanicz (sprawozdawca)  
SSN Anna Owczarek

w sprawie z powództwa G. P. Sp. z o.o. w W.  
przeciwko Skarbowi Państwa - Naczelnikowi Urzędu Celnego w O.  
o zapłatę,  
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym  
w Izbie Cywilnej w dniu 9 stycznia 2015 r.,  
skargi kasacyjnej strony pozwanej  
od wyroku Sądu Apelacyjnego  
z dnia 16 października 2013 r.,

**oddala skargę kasacyjną.**

## UZASADNIENIE

Powódka domagała się, po ostatecznym określeniu żądania, zasądzenia od pozwanego kwoty 585.130 zł tytułem odszkodowania za niezgodne z prawem działanie organu administracji publicznej - Naczelnika Urzędu Celnego w O. Roszczenie to obejmowało straty, wynikające z braku możliwości korzystania z dwóch punktów gier na automatach o niskich wygranych w okresie od 26 września 2007 r. do 6 sierpnia 2008 r., z wyłączeniem okresu od 1 grudnia 2007 r. do 23 stycznia 2008 r. Na dochodzoną sumę składały się: utracone dochody w wysokości 436.319,70 zł, poniesione koszty 135.235 zł, a w tym, czynsz najmu lokali 40.180 zł, egzaminy pracowników 8.905 zł, należność związana z zatrudnieniem pracowników 86.159 zł oraz zadłużenie wynikające z nieterminowej płatności składek ZUS i zaliczek na podatek dochodowy od wynagrodzeń pracowników, które spłacone zostało do kwoty 12.510 zł.

Wyrokiem z dnia 2 czerwca 2010 r. Sąd Okręgowy w O. oddalił powództwo, z uwagi na brak bezprawności działania pozwanego.

Po rozpoznaniu apelacji powódki Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 8 grudnia 2010 r. uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. Wskazał, że w świetle przeprowadzonych dowodów twierdzenie powódki o naruszeniu przez Naczelnika Urzędu Celnego w O. przepisów ustawy z dnia 24 lipca 1999 r. o służbie celnej oraz przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego (Dz. U. Nr 65, poz. 598) należało uznać za uzasadnione. Z zaświadczenia Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego w O. z dnia 17 marca 2009 r. wynika, że w pawilonie wydzielono ścianami o konstrukcji szklano - drewnianej trzy lokale posiadające odrębne i niezależne od siebie wejścia na zewnątrz budynku. Naczelnik Urzędu Celnego nie miał uprawnień do kwestionowania ostatecznej Decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w O. z dnia 9 maja 2007 r. udzielającej powódce zezwolenia na urządzenie i prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych, której podstawę prawną stanowił art. 24 ust. 1a ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (jedn. tekst: Dz. U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 ze zm.), ówczynie

obowiązującej. Do zakresu jego kompetencji należało, zgodnie z art. 6 a ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 24 lipca 1999 r. o Służbie Celnej (jedn. tekst: Dz. U. z 2004 r., nr 156, poz. 1641, ze zm.) sprawowanie szczególnego nadzoru podatkowego, który polegał na kontroli obliczania rezultatów gier na automatach, przychodów i stosowania maksymalnej stawki i wartości maksymalnej wygranej na automatach o niskich wygranych, zasadności i prawidłowości wystawianych imiennych zaświadczeń o uzyskanej wygranej oraz prowadzonej w tym zakresie dokumentacji (art. 6a ust.3 pkt 2 i 5). Uregulowanie § 49 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 lipca 1999 r. w sprawie wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego (Dz. U. Nr 65, poz. 598) określało sferę dopuszczalnej ingerencji urzędu celnego w działalność kontrolowanego podmiotu zamierzającego prowadzić działalność w zakresie organizacji gier na automatach niskich wygranych. Dotyczyła ona, stosownie do § 49 ust. 6 urzędowego sprawdzenia przez urząd celny podmiotu w celu ustalenia, czy zapewnione zostały warunki i środki do sprawnego przeprowadzenia czynności kontrolnych w ramach szczególnego nadzoru podatkowego. Sprawdzenie to koncentrowało się na prawidłowości oznaczenia w sposób trwały i widoczny pomieszczeń - odpowiednimi napisami określającymi ich przeznaczenie, oznaczenia aparatów i urządzeń numerami, wymaganych dowodów legalizacji oraz ich ważności, a także urzędowych zabezpieczeń (§ 49 ust 2 i 4). Po stwierdzeniu, że zapewnione zostały warunki i środki do sprawnego przeprowadzenia czynności kontrolnych i sporządzeniu protokołu urzędowego naczelnik urzędu celnego zatwierdzał akta weryfikacyjne podmiotu (§ 49 ust. 6). W razie braku wymaganych warunków i środków miał obowiązek wyznaczyć podmiotowi termin ponownego urzędowego sprawdzenia (§ 49 ust. 7). Nie było zatem podstawy prawnej do negocjowania przez Naczelnika Urzędu Celnego w O. lokalizacji punktów gier zatwierdzonych decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w O. z dnia 9 maja 2007 r. Zaniechanie urzędowego sprawdzenia dwóch lokali urządzonych w pawilonie i odmowa zatwierdzenia akt weryfikacyjnych było nieuzasadnione. Wydanie w dniu 6 sierpnia 2008 r. postanowienia zatwierdzającego akta weryfikacyjne dotyczące dwóch kwestionowanych lokali w oparciu o ten sam stan, jaki miał miejsce we wrześniu 2007 r. wskazuje na bezzasadną opieszałość Naczelnika Urzędu Celnego i prowadzi do wniosku, że

wykonywał władzę publiczną niezgodnie z prawem. Spełniona została zatem przesłanka odszkodowawczej odpowiedzialności przewidziana w art. 417<sup>1</sup> § 3 k.c. Dalszego postępowania wymagało określenie rodzaju i rozmiaru odszkodowania poniesionego przez powódkę.

Zaskarżonym wyrokiem Sąd Apelacyjny zmienił wyrok Sądu Okręgowego w O. z dnia 28 października 2011 r., w ten sposób, że zasądzoną na rzecz powódki kwotę 591.324,70 zł obniżył do kwoty 332.500 zł, oddalił powództwo w pozostałym zakresie, kwotę 72.857 zł tytułem kosztów procesu do zmniejszył kwoty 35.713,36 zł, oddalił apelację w pozostałej części oraz zasądził od powódki na przez pozwanego kwotę 13.009,48 zł tytułem kosztów postępowania apelacyjnego.

Podstawą rozstrzygnięcia były następujące ustalenia faktyczne:

Powódka uzyskała w dniu 9 maja 2009 r. decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w O. zezwalającą jej urządzenie i prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych na terenie województwa opolskiego. W dniu 28 sierpnia 2007 r. dokonała zgłoszenia w Urzędzie Celnym w O. o rozpoczęciu działalności z dniem 12 września 2007 r., która podlegała nadzorowi podatkowemu. Na terenie O. powódka uruchomiła cztery punkty gier na automatach o niskich wygranych; jeden usytuowany został w budynku dworca PKP, a pozostałe w wolnostojącym pawilonie przydworcowym. W tych lokalach powódka prowadziła już działalność gospodarczą; w budynku dworca gastronomiczną, w wynajmowanym pawilonie, obejmującym trzy lokale: w pierwszym sprzedaż odzieży, w drugim sprzedaż galanterii skórzanej, a w trzecim działalność gastronomiczną. Była to podstawowa działalność Spółki, a urządzenie gier było działalnością dodatkową. W każdym z tych lokali miały być umieszczone po trzy automaty do gier o niskich wygranych. Na wezwanie pozwanego uzupełniła w dniu 21 września 2007 r. złożoną dokumentację.

W dniu 25 września 2007 r. pracownicy szczególnego nadzoru podatkowego pozwanego rozpoczęli sprawdzanie miejsc wykonywania zamierzonej działalności. W odniesieniu do dwóch punktów, usytuowanych w budynku dworca i w pawilonie, pozwany wydał protokoły i dokumentację, pozytywnie weryfikując skontrolowane lokale. W stosunku do dwóch pozostałych

punktów, zorganizowanych w pawilonie, sporządzona została notatka służbowa, zawierająca stwierdzenie, że nie stanowią one oddzielnych lokali. Z dokonanego opisu wynika, że wolnostojący przy budynku dworca pawilon podzielony został na trzy pomieszczenia oddzielone od siebie ściankami z tworzywa sztucznego, każde z nich posiada osobne wejście z zewnątrz. Wydzielono ścianami o konstrukcji szklano - drewnianej trzy lokale posiadające odrębne i niezależne wejścia z zewnątrz budynku. Pozwany nie wyznaczył kolejnego terminu urzędowego sprawdzenia tych punktów. Stwierdził, że nadanie dwom lokalom samodzielnych numerów było bezprawne, ponieważ należy to do kompetencji Prezydenta O. Informację oraz dokumenty z przeprowadzonej weryfikacji Naczelnik Urzędu Skarbowego przekazał Dyrektorowi Izby Celnej w O., jak też poinformował powódkę o swoich zastrzeżeniach, kwestionując możliwość prowadzenia działalności w lokalach mieszczących się w tym samym budynku oraz posiadających ten sam adres. Powódka zwracała się o wydanie dokumentacji, także pismem z dnia 12 listopada 2007 r., celem jej uzupełnienia przed urzędową weryfikacją, do czego nie doszło. Wystąpiła o techniczne rozdzielenie lokalu, a następnie do Prezydenta O. o nadanie oddzielnych numerów. Pismem z dnia 19 listopada 2007 r. została poinformowana, że weryfikacja dwóch punktów nie została przeprowadzona w ustawowym terminie, z uwagi na pojawienie się istotnych okoliczności, mających wpływ na wydanie postanowienia. Oznaczono termin zakończenia postępowania na 21 stycznia 2008 r., ponieważ Naczelnik Urzędu Celnego zwrócił się do Dyrektora Izby Skarbowej z zapytaniem dotyczącym wykazu punktów gier na automatach o niskich wygranych. Skarga powódki z dnia 27 listopada 2007 r. na działalność Naczelnika, uznana została za zasadną w części odnoszącej się do naruszenia przez niego przepisów § 48 i 49 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego (Dz. U. nr 65, poz.598). Za nieprawidłowe uznał Dyrektor Izby Celnej uzależnienie przez Naczelnika zakończenia urzędowego sprawdzania dwóch punktów gier, od wyjaśnienia wątpliwości związanych z lokalizacją i numeracją lokali, w których zostały zainstalowane automaty. Za niezgodne z prawem uznał wyznaczenie nowego terminu załatwienia sprawy na podstawie art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej, skoro

przepis ten, jak i art. 139 § 1 od 3 nie miały zastosowania w sprawie. Ponadto poinformował powódkę o konieczności przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego dotyczącego naruszenia prawa.

W dniu 1 grudnia 2007 r. powódka podjęła działalność w kwestionowanych lokalach, a w dniu 23 stycznia 2008 r. pracownicy szczególnego nadzoru podatkowego w toku kontroli zatrzymali automaty należące do powódki, a następnie wszczęto przeciwko prezesowi zarządu Spółki postępowanie karno - skarbowe. Od zarzutu popełnienia tego czynu został uniewinniony.

Dyrektor Izby Skarbowej w O., w wyniku wszczętego, postanowieniem z dnia 15 lutego 2008 r., w stosunku do Spółki postępowania i stwierdzenia naruszenia przepisów art.3, art. 7, art. 9 ust. 3 i art. 30 ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych, przez niespełnienie warunków określonych ustawą w punktach gry o niskich wygranych, zlokalizowanych w pawilonie przydworcowym, decyzją z dnia 5 września 2008 r., polecił usunąć stwierdzone nieprawidłowości w zakresie samodzielności lokali w terminie do dnia 5 września 2008 r. Minister Finansów, po rozpoznaniu odwołania powódki, decyzją z dnia 5 września 2008 r., uchylił decyzją Dyrektora i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

Postanowieniem z dnia 9 kwietnia 2008 r. Naczelnik Urzędu Celnego zawiesił prowadzone postępowanie w sprawie urzędowego sprawdzenia punktów gier na automatach o niskich wygranych w dwóch lokalach, z uwagi na prowadzone postępowania: karno - skarbowe oraz nadzorcze. Po rozpoznania zażalenia powódki Dyrektor Izby Celnej postanowieniem z dnia 20 czerwca 2008 r. uchylił to postanowienie. Wskazał, że nie wystąpiła zależność między prowadzonymi postępowaniami. W dniu 8 lipca 2008 r. powódka złożyła skargę na bezczynność naczelnika Urzędu Celnego w przedmiocie urzędowego sprawdzenia i zatwierdzenia akt weryfikacyjnych dwóch lokali. Dyrektor Izby Celnej postanowieniem z dnia 21 lipca 2008 r., uwzględniając skargę, wyznaczył Naczelnikowi Urzędu Celnego dodatkowy, 14- dniowy termin do przeprowadzenia czynności urzędowego sprawdzenia lokali, zgodnie ze zgłoszeniem z dnia 28 sierpnia 2007 r., wskazał, że wymagane czynności nie zostały przeprowadzone

w ustawowym terminie. Postanowieniem z dnia 6 sierpnia 2008 r. Naczelnik Urzędu Celnego zatwierdził akta weryfikacyjne kwestionowanych lokali, usytuowanych w pawilonie przydworcowym.

Od sierpnia 2008 r. powódka prowadzi działalność w zakresie organizacji gier na automatach niskich wygranych w czterech punktach i osiąga średnio miesięcznie przychód w wysokości 99.000 zł. Przed rozpoczęciem działalności w tych punktach zatrudniła pięciu pracowników obsługi, którzy przez okres trzech miesięcy byli szkoleni i pobierali praktyki w zakresie organizacji gier, rozliczania automatów, sporządzania raportów, zapewnienia porządku i przestrzegania regulaminu gry, radzenia sobie w sytuacjach awaryjnych. Pracownicy ci złożyli egzamin, uzyskali świadectwo od Ministra Finansów. Tylko jeden spośród nich został zwolniony. W styczniu i marcu 2008 r. zwolnione zostały dwie, a w kwietniu trzy kelnerki i w maju dwie osoby pełniące funkcje kierownicze. Po uruchomieniu działalności w pełnym zakresie nie powróciła do stanu zatrudnienia z 2007 r. Zatrudniony został prawnik, a nadto powódka korzystała z usług prawnych zewnętrznej firmy, ponosząc wydatek w wysokości 7.260 zł.

Po rozpoczęciu działalności w dwóch pierwszych lokalach powódka nieterminowo opłacała składki ZUS i zaliczki na podatek dochodowy pracowników. Do spłaty zadłużenia przystąpiła po uruchomieniu dwóch pozostałych lokali; zapłaciła tytułem odsetek kwotę 12.510 zł.

W okresie od października do listopada 2007 r. i od lutego do lipca 2008 r. dochód uzyskany z prowadzenia automatów do gier w dwóch lokalach zatwierdzonych przez pozwanego wyniósł odpowiednio 46.495 zł, średnio miesięcznie 11.623 zł za jeden punkt i 261.264,40 zł, 21.780,36 zł, średnio miesięcznie za punkt.

Decyzjami z dnia 3 grudnia 2010 r. Naczelnik Urzędu Celnego w O. cofnął rejestrację trzech automatów do gier o niskich wygranych, ustawionych w jednym z kwestionowanych lokali, z uwagi na stwierdzone w postępowaniu karnym zerwanie plomb w dniach 14 sierpnia 2008 r. i 26 lutego 2009 r. Cofnięcie rejestracji, decyzją z dnia 29 czerwca 2011 r., dotyczyło także jednego

z automatów usytuowanych w pierwszym lokalu pawilonu, wobec stwierdzenia zerwania plomb i zmiany oprogramowania w dniu 1 maja 2008 r.

Nie zostało zakończone postępowanie karne prowadzone w stosunku do prezesa zarządu powódki, któremu zarzucono jako nadzorującemu punkt gier, urządzenie gry na oznaczonym automacie, usytuowanym w jednym z kwestionowanych lokali, powyżej maksymalnej stawki za udział w jednej grze, w okresie od września 2008 r. Nie spełniał także wymagań technicznych jeden z automatów umieszczony w pierwszym lokalu pawilonu, oprogramowanie tego automatu zostało zarejestrowane w dniu 12 lutego 2009 r., a od września 2008 r. był eksploatowany w jednym z lokali objętych sporem.

W okresie od października 2007 r. do sierpnia 2008 r., jak też do grudnia 2008 r. przychód z tych zakwestionowanych automatów nie był zauważalnie wyższy od osiąganego z automatów, których prawidłowość funkcjonowania nie była podważana.

Sąd Apelacyjny stwierdził, że w toku ponownego rozpoznania sprawy nie zostały przedstawione przez pozwanego okoliczności faktyczne, które mogłyby stanowić podstawę do zmiany stanowiska zawartego w poprzednim wyroku tego Sądu, dotyczącego uznania, że działanie pozwanego było bezprawne. Nie mogło odnieść zamierzonego rezultatu zaprzeczanie prawidłowości Decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w O. z dnia 9 maja 2007 r. udzielającej powódce zezwolenia na prowadzenie działalności w zakresie urządzania gier na automatach niskich wygranych we wskazanych lokalach, skoro decyzja jest ostateczna i w postępowaniu sądowym nie podlega ocenie prawidłowość jej wydania.

W odniesieniu do rodzaju i wysokości szkody w okresie od 26 września 2007 r. do 6 sierpnia 2008 r., za wyłączeniem okresu od 1 grudnia 2007 r. do 23 stycznia 2008 r. Sąd Apelacyjny uznał, że należy ustalić ją na podstawie dokumentacji przedłożonej przez powódkę przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności, mających wpływ na te jej elementy, stosownie do art. 322 k.p.c. Nie podzielił wniosków opinii biegłego z zakresu rachunkowości jako sprzecznych z zasadami logicznego rozumowania i wyliczenia szkody. Za usprawiedliwione uznał jedynie roszczenie dotyczące utraconych korzyści z tytułu niemożności



eksploataowania automatów w dwóch punktach urządzonych w pawilonie we wskazanym okresie. Pozostałe roszczenia nie zasługiwały na uwzględnienie jako niepozostające w związku przyczynowym z bezprawnym działaniem pozwanego albo nieudowodnione.

Podstawą określenia dochodu jaki powódka osiągnęłaby, gdyby w kwestionowanych lokalach prowadziła działalność na trzech automatach w każdym z nich, była różnica pomiędzy hipotetycznym przychodem, pomniejszonym o zryczałtowany podatek, bez uwzględnienia kosztów uzyskania przychodu i podatku dochodowego od osób prawnych w okresie do końca 2008 r. Ścisłe wyliczenie tego dochodu nie jest możliwe, skoro zależy on od liczby klientów, a także ruchu pasażerskiego oraz wyników osiągniętych przez powódkę w pozostałych lokalach, czynnych przez cały okres. Punkty te usytuowane były w bliskim sąsiedztwie, a zatem rezultaty ich prowadzenia byłyby zbliżone. Za nietrafne uznał objęcie wyliczeniem przez biegłego również wyników działalności za 2009 r., które nie były miarodajne dla określenia dochodu, także ze względu na bezprawne dopuszczenie do podwyższenia wysokości wygranej. Pozwany nie przedstawił dowodów dla wykazania twierdzenia, że w spornym okresie automaty powódki były wadliwe. Decyzje o cofnięciu rejestracji z dnia 3 grudnia 2010 r. i z dnia 29 czerwca 2011 r. dotyczyły wadliwości zaistniałych w 2009 r. Raporty przychodów nie wskazywały w okresie objętym sporem, że przychód z automatów zakwestionowanych w późniejszym czasie różnił się od przychodów z pozostałych automatów. Postępowanie karne w stosunku do prezesa zarządu dotyczy jedynie automatu w okresie nieobjętym sporem. Nie było podstaw do podzielenia zarzutu pozwanego, że powódka nie dysponowała wystarczającą ilością automatów, zezwalającą na umiejscowienie w każdym z lokali trzech sztuk. Z raportów dotyczących okresu, kiedy powódka mogła już prowadzić działalność w pełnym zakresie wynika, że deklarowała przychody z założonej liczby urządzeń.

Bezzasadny był zarzut pozwanego, że określony w opinii biegłego przychód nie mógł być osiągnięty z urządzeń, które powódka wykorzystywała, skoro określony został na podstawie dokumentacji niepodważanej przez niego. Nie zostały zgłoszone wnioski o przeprowadzenie dowodów dla wykazania realnej, w jego ocenie, wydajności urządzeń.

Nie zasługiwało na podzielenie wyliczenie przez biegłego dochodu jaki powódka mogłaby osiągnąć z urzędzeń w dwóch spornych lokalach, w wysokości przewyższającej przychód uzyskany z dwóch funkcjonujących lokali. Prowadzenie tej działalności, z uwagi na bliskie sąsiedztwo lokali polegało także na przechodzeniu klientów do wolnych urzędzeń, a brak któregoś z urzędzeń mógł być przyczyną wyższych przychodów z pracujących urzędzeń. Można było założyć, że ostateczna średnia przychodów jest porównywalna dla każdego urzędzenia, a ustawienie podwójnej ilości urzędzeń nie będzie prowadzić automatycznie do podwojenia przychodów, bo klienci rozłożą się na większą liczbę automatów. Niemniej jednak większa liczba automatów może obsłużyć większą liczbę klientów. Zawyżenie przychodu przez biegłego o jedną trzecią było konsekwencją przyjęcia do wyliczeń przychodów za 2009 rok. Okres odszkodowania odnosi się do początku działalności powódki, która nie posiadała jeszcze stałych klientów, nie była znana na rynku tych usług, co obrazują raporty z pierwszych miesięcy działalności. Biegły nie analizował w okresie po rozpoczęciu funkcjonowania wszystkich urzędzeń, przychodów ze wszystkich lokali, a jedynie z dwóch spornych, pominął zatem przechodzenie klientów pomiędzy lokalami. Ponadto z początkiem 2009 r. zmieniły się przepisy, powodując konieczność zmiany oprogramowania urzędzeń.

Sąd Apelacyjny przyjął, że nie było podstaw do ustalenia odszkodowania za ostatnie dni września 2007 r., bo nie odnotowano przychodów; utracone dochody w okresie października i listopada 2007 r. wynosiły 12 000 zł miesięcznie jako odpowiadające średniej dochodów z działających już lokali i ze średniej ze wszystkich punktów w grudniu 2007 r., łącznie dochód ten obejmuje 48 000 zł. Za dalszy okres przyjęty został dochód w wysokości 22 000 zł miesięcznie za jeden punkt, co odpowiada średnim, miesięcznym dochodom w lokalach już funkcjonujących w czasie od lutego do lipca 2008 r. oraz zbliżone jest do średniej dochodów w odniesieniu do wszystkich lokali w okresie od września do grudnia 2008 r. W tej sytuacji niezyskany dochód za okres od lutego do lipca oraz 8 dni stycznia i sześć dni sierpnia 2008 r. wyniósł 284.500 zł., a za cały okres 332.500 zł (48.000 zł + 284.500 zł).

Porównanie sytuacji majątkowej, w jakiej poszkodowany znajdowałby się, gdyby prowadził działalność zgodnie z planem a stanem jego majątku będącym następstwem niemożności prowadzenia tej działalności w pełnym zakresie, wskazuje różnicę stąd wynikającą, która stanowi szkodę podlegającą naprawieniu. Nie było podstaw do uwzględnienia kosztów jakie powódka ponosiła w ramach prowadzonej działalności, ponieważ nie uzyskała oszczędności na kosztach przychodu, a licząc na rozpoczęcie działalności ponosiła wszystkie koszty związane z założoną działalnością. Z przedstawionych faktur, rachunków i potwierdzeń zapłaty wynika, że w spornym okresie powódka ponosiła stałe koszty czynszu najmu pawilonu, ochrony, wynagrodzenia pracowników, zużycia prądu i mediów. W tych lokalach była prowadzona działalność handlowo - usługowa w postaci punktu gastronomicznego i handlu odzieżą; automaty do gry były działalnością dodatkową. Nie było istotnych różnic w zużyciu energii elektrycznej przed uruchomieniem działalności we wszystkich lokalach i po tym okresie, a pobór energii przez urządzenia był stosunkowo niewielki. Wiosną 2008 r. powódka zwolniła siedmiu pracowników oraz obniżyła wynagrodzenia innym pracownikom, wobec nieuzyskania zamierzonych przychodów, a po uruchomieniu pozostałych lokali nie doszło do podwyższenia wydatków z tego tytułu. Nie zostały objęte szkodą wydatki na szkolenie pracowników przed rozpoczęciem działalności, a zwrotu wydatków na wydanie świadectw zawodowych powódka nie domagała się; były to normalne koszty uzyskania przychodu, podobnie, jak zatrudnienie prawnika. Powódka nie udowodniła czego dotyczyła porada prawna udzielona na jej zlecenie, a zatem wydatek z nią związany nie mógł być elementem szkody. Zapłata odsetek od nieterminowych wpłat na rzecz ZUS i urzędu skarbowego była objęta ryzykiem prowadzonej działalności.

Pozwany w skardze kasacyjnej powołał obie podstawy przewidziane w art. 398<sup>3</sup> § 1 k.p.c., zarzucił zaskarżonemu wyrokowi:

- nierozpoznanie istoty sprawy w zakresie zgłoszonego w toku postępowania apelacyjnego zarzutu przedawnienia części roszczenia objętej rozszerzeniem powództwa pismem z dnia 25 maja 2011 r.;

- błędną interpretację i niewłaściwe zastosowanie art. 417 k.c. przez uznanie, że w sprawie zaistniała przesłanka bezprawności działania, niezbędna dla dochodzenia odpowiedzialności odszkodowawczej;

- niezastosowanie art. 139 i art. 140 ustawy - Ordynacja podatkowa i pominięcie, że o zwłoce w dokonaniu czynności stanowi dopiero przekroczenie ustalonego tymi przepisami terminu załatwienia sprawy;

- błędną interpretację i niewłaściwe zastosowanie art. 361 § 1 k.c. polegającą na przyjęciu istnienia adekwatnego związku przyczynowo - skutkowego między zachowaniem pozwanego w wykazywaną szkodą w sytuacji, gdy powódka przez część wykazywanego okresu nie dysponowała aparatami, zaś przez część na własny wniosek zrezygnowała z ich wykorzystywania, dokonując zawieszenia uprawnień do organizowania gier;

- niewłaściwe zastosowanie art. 5 w związku z art. 417 § 1 i art. 361 § 2 k.c. polegające na przyjęciu, iż żądanie odszkodowania tytułem utraconych dochodów za organizowanie gier na automatach, które nie spełniały wymagań ustawowych, co stanowi nadużycie prawa podmiotowego i nie powinno korzystać z ochrony;

- niezastosowanie art. 278 § 1 w związku z art. 391 § 1 k.p.c. polegające na samodzielnym dokonaniu ustaleń dotyczących wskaźników rentowności i efektywności „przedsiębiorstwa w fazie rozwoju”, chociaż wymagało to wiadomości specjalnych.

Skarżący domagał się uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przesłankami odpowiedzialności deliktowej Skarbu Państwa, przewidzianej tak w art. 417, jak i art. 417<sup>1</sup> k.c. są: bezprawność działania lub zaniechania sprawcy, szkoda oraz normalny związek przyczynowy między bezprawnym zachowaniem sprawcy a szkodą. W odniesieniu do bezprawności działania, warunkującej odpowiedzialność pozwanego w rozpoznawanej sprawie na podstawie art. 417<sup>1</sup> § 3 k.c., wskazane zostały zarówno w wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 8 października 2010 r., jak też w zaskarżonym wyroku,

działania funkcjonariuszy pozwanego, które ocenione zostały jako zaniechanie wydania we właściwym czasie postanowienia o zatwierdzeniu akt weryfikacyjnych dwóch punktów prowadzenia gier na automatach o niskich wygranych. Odmowa wydania tej decyzji była niezgodna z prawem, postępowanie prowadzone było w warunkach przewlekłości, potwierdzonej decyzjami Dyrektora Izby Celnej z dnia 27 czerwca 2008 r. i z dnia 21 lipca 2008 r., obejmowało zagadnienia, które nie należały do zakresu kognicji organów szczególnego nadzoru podatkowego. Postanowienie, które umożliwiło powódce podjęcie zamierzonej działalności wydane zostało po ośmiu miesiącach, w oparciu o okoliczności, które istniały już we wrześniu 2007 r. Nie zostały powołane w skardze kasacyjnej żadne argumenty, które mogłyby przemawiać za inną oceną działania funkcjonariuszy pozwanego. Prawidłowe było przyjęcie, że odpowiedzialność pozwanego wynika z podstawy objętej art. 417<sup>1</sup> § 3 k.c., skoro naruszony został obowiązek podjęcia czynności i wydania we właściwym czasie postanowienia w przedmiocie zatwierdzenia akt weryfikacyjnych, stosownie do art. 6 a ustawy o Służbie Celnej z 2004 r. i § 49 ust. 6 rozp. z 2004 r. Nie zasługiwał na podzielenie zarzut pozwanego, że zaskarżony wyrok narusza art. 417 k.c. przez uznanie, że doszło do bezprawności działania jego funkcjonariuszy. Podkreślenia wymaga, że podstawą urządzenia i prowadzenia przez powódkę gier była decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w O. z dnia 9 maja 2007 r., której koniecznym elementem było wskazanie punktów, w których gry na automatach o niskich wygranych będą prowadzone (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 września 2007 r., VI SA/Wa 990/07, niepubl.). Kwestia ta nie była objęta zakresem kontroli funkcjonariuszy szczególnego nadzoru podatkowego.

Zarzut niezastosowania przepisów art. 139 i art. 140 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (jedn. tekst: Dz. U. z 2012 r., poz. 749, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym w okresie od września 2007 r. do sierpnia 2008 r., był bezzasadny, ponieważ nie miały one zastosowania w ramach czynności podejmowanych przez funkcjonariuszy pozwanego. Odesłanie do przepisów tego aktu prawnego, zawarte w art. 6 e ustawy o Służbie Celnej z 2004 r. dotyczy tylko przepisów art. 281 do 292. Na nietrafność powoływania się na te

przepisy zwrócił również uwagę Dyrektor Izby Celnej w następstwie rozpoznania skargi powódki.

Konsekwencją przyjętej bezprawności w działaniu pozwanego było zaistnienie szkody powódki, polegającej na nieosiągnięciu spodziewanych dochodów, czego skutkiem była niemożność prowadzenia gier w dwóch kolejnych punktach usytuowanych w pawilonie. Prawdłowo przyjął Sąd Apelacyjny, że pomiędzy bezprawnym działaniem pozwanego a nieosiągnięciem dochodów przez powódkę zachodzi adekwatny, w rozumieniu art. 361 § 1 k.c., związek, który występuje wówczas, gdy w łańcuchu kolejnych przyczyn i skutków mamy do czynienia z przyczynami, jakie zazwyczaj (normalnie) wywołują dane skutki. Zarzut błędnej interpretacji art. 361 § 1 k.c. połączył pozwany z podważeniem dokonanych przez Sąd Apelacyjny ustaleń, że powódka dysponowała ilością urządzeń wystarczającą do podjęcia działalności we wszystkich zorganizowanych punktach. Pozostaje on w sprzeczności z niedopuszczalnością kwestionowania w postępowaniu kasacyjnym ustaleń faktycznych stanowiących podstawę zaskarżonego orzeczenia (art. 398<sup>13</sup> § 2 k.p.c.). Taka sama sytuacja ma miejsce w odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 5 w związku z art. 417 § 1 i art. 361 § 2 k.c., skoro przyjmuje, niezgodnie z ustaleniami faktycznymi Sądu Apelacyjnego, że usytuowane w punktach prowadzenia gier urządzenia nie spełniały wymagań zezwalających na ich używanie. Niezależnie od tego, błędnie określona została podstawa prawna odpowiedzialności pozwanego. Nie ma podstaw do uznania, że powódka nadużyła prawa podmiotowego, dochodząc wyrównania szkody wywołanej bezprawnym działaniem pozwanego.

Nierozpoznanie zarzutu przedawnienia części roszczenia objętej rozszerzeniem powództwa w piśmie powódki z dnia 25 maja 2011 r. nie określa, którego elementu roszczenia dotyczy, jak też nie wskazuje przepisu prawa, który został naruszony. Z treści oświadczenia złożonego przez pozwanego na rozprawie przed Sądem Apelacyjnym w dniu 27 września 2012 r. wynika, że przedawnienie dotyczy rozszerzenia roszczenia związanego z utraconymi korzyściami, co do kwoty 24.319,70 zł, o którą podwyższona została pierwotnie dochodzona kwota 412.000 zł. Z uwagi na to, że Sąd Apelacyjny zasądził tytułem tylko utraconych korzyści kwotę 332.500 zł, a oddalił żądanie dalej idące, w tym również objęte

rozszerzeniem powództwa oraz pozostałe jego składniki, to zarzut przedawnienia nie dotyczył przedmiotu rozstrzygnięcia. Nie było zatem potrzeby odnoszenia się do niego.

W postępowaniu przed Sądem pierwszej instancji przeprowadzony został dowód z opinii biegłego z zakresu księgowości i rachunkowości dla wyliczenia szkody poniesionej przez powódkę. Opinia opracowana została na podstawie dokumentów sporządzonych przez powódkę, które przekazywane były pozwanemu, podlegały jego analizie, jak też były podstawą określenia podatku i obrazowały przychody osiągnięte przez powódkę w dwóch prowadzonych punktach gier. Pozwany zakwestionował wysokość wyliczonego dochodu, który powódka mogłaby osiągnąć, gdyby prowadziła działalność we wszystkich urządzonych punktach. Sąd Apelacyjny uznał, że szkoda powódki obejmuje korzyści, które mogłaby osiągnąć, gdyby jej szkody nie wyrządzono (art. 361 § 2 k.c.), ma zatem hipotetyczny charakter i ściśle jej wyliczenie nie jest możliwe. Przyjął, że należy ją określić na podstawie wyników działalności funkcjonujących punktów w okresie do końca 2008 r., przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności, stosownie do art. 322 k.p.c., wskazujących na różnicę pomiędzy stanem jej majątku jaki istniałby, gdyby działalność była prowadzona, a tym, jaki faktycznie ma miejsce. Wskazał, że przeprowadzenie tej analizy nie wymaga widomości specjalnych, za niezasadne uznał przyjęcie do jej przeprowadzenia wyników działalności uzyskanych przez powódkę w 2009 r. Pozwany nie zgłosił zastrzeżeń do przeprowadzonego przez Sąd Apelacyjny rozważenia oraz zastosowania art. 322 k.p.c. Zarzut naruszenia art. 278 § 1 k.p.c. odniósł do okoliczności, które nie były przedmiotem wniosków dowodowych w postępowaniu rozpoznawczym. Nie wykazał, że zachodziła konieczność przeprowadzenia tego dowodu przez Sąd z urzędu, a nieprzeprowadzenie go miało wpływ na wynik sprawy. Niezależnie od tego, nie ma podstaw do czynienia zarzutu Sądowi, że nie skorzystał z możliwości przewidzianej w art. 278 § 1 k.p.c., jeżeli nie stwierdził potrzeby podejmowania z urzędu czynności dowodowych w tym względzie. Zarzut ten, poza opisaniem na czym polega, nie został uzasadniony. Brak także podstaw do przyjęcia, że wykazany został wpływ nieprzeprowadzenia tego dowodu, mimo niezgłoszenia wniosków przez strony, na treść rozstrzygnięcia.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 398<sup>14</sup> k.p.c.