

Sygn. akt I ACa 795/12

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 23 maja 2014 r.

Sąd Apelacyjny w Katowicach I Wydział Cywilny

w składzie:

Przewodniczący :	SSA Roman Sugier
Sędziowie :	SA Ewa Jastrzębska (spr.) SO del. Joanna Naczyńska
Protokolant :	Anna Wieczorek

po rozpoznaniu w dniu 23 maja 2014 r. w Katowicach

na rozprawie

sprawy z powództwa (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w P.

przeciwko Skarbowi Państwa - Dyrektorowi Izby Skarbowej w (...)

o zapłatę

na skutek apelacji pozwanego

od wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach

z dnia 30 maja 2012 r., sygn. akt II C 376/08

1) zmienia zaskarżony wyrok:

a) w punkcie 1 o tyle, że kwotę 2 246 946,06 złotych obniża do kwoty 1 154 191,27 (milion sto pięćdziesiąt cztery tysiące sto dziewięćdziesiąt jeden i 27/100) złotych, a w pozostałej części powództwo oddala,

b) w punkcie 3 w ten sposób, że kwotę 112 200,60 złotych obniża do kwoty 55 825 (pięćdziesiąt pięć tysięcy osiemset dwadzieścia pięć) złotych;

2) oddala apelację w pozostałej części;

3) zasądza od powoda na rzecz pozwanego kwotę 5 382 (pięć tysięcy trzysta osiemdziesiąt dwa) złote tytułem zwrotu części kosztów postępowania apelacyjnego;

4) nakazuje pobrać od powoda na rzecz Skarbu Państwa – Sądu Okręgowego w Katowicach kwotę 50 000 (pięćdziesiąt tysięcy) złotych tytułem części opłaty sądowej od apelacji.

UZASADNIENIE

Powód (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w P. wniósł pozew o zapłatę kwoty 2 481 849,00 złotych wraz z ustawowymi odsetkami od dnia 1 lipca 2008 roku od pozwanego Skarbu Państwa – Dyrektora Izby Skarbowej w (...) oraz o zasądzenie kosztów postępowania.

W uzasadnieniu wskazał, iż na skutek przeprowadzonej u niego w 2003 roku kontroli skarbowej Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) wydał decyzję nr (...) z dnia 29 maja 2003 roku, określającą powodowi zobowiązanie z tytułu podatku VAT za listopad 2000 roku w kwocie 549 952,00 złote oraz ustalającą dodatkowe zobowiązanie w tym podatku w kwocie 116 293,00 złote z tytułu zaniżenia zobowiązania podatkowego za ten miesiąc. Od powyższego powód złożył odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w (...), który w/w decyzję uchylił i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. Następnie Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wydał w dniu 4 lutego 2004 roku decyzję nr (...), określającą i ustalającą zobowiązanie z podatku VAT za miesiąc październik 2000 roku oraz decyzję nr (...), określającą powodowi zobowiązanie w podatku VAT za listopad 2000 roku. Od w/w wydanych decyzji powód złożył odwołanie do organu II instancji. W wyniku przeprowadzonego postępowania organ odwoławczy uchylił w/w decyzje i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. Z kolei decyzją z dnia 17 stycznia 2005 roku nr (...) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) ustalił ponownie powodowi zobowiązanie podatkowe za miesiąc październik 2000 roku oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie w tym podatku za ten miesiąc. Od powyższych decyzji powód złożył odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w (...). W wyniku przeprowadzonego postępowania odwoławczego obydwie decyzje z dnia 17 stycznia 2005 roku zostały utrzymane w mocy. Na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 31 maja 2005 roku powód złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G.. Wyrokiem z dnia 31 października 2005 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. uchylił zaskarżone przez powoda decyzje, uznając iż decyzja organu odwoławczego z dnia 31 maja 2005 roku naruszyła przepisy prawa materialnego oraz przepisy postępowania w sposób, który miał istotny wpływ na wynik sprawy. Następnie Dyrektor Izby Skarbowej w (...) decyzją z dnia 27 kwietnia 2006 roku uchylił wydane przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) decyzje z dnia 17 stycznia 2005 roku i umorzył postępowanie w sprawie. Zdaniem powoda bezprawność działań organów podatkowych jest oczywista. W związku z podejmowanymi decyzjami zostało wobec powoda wszczęte postępowanie egzekucyjne, w toku którego doszło do zajęcia majątku powoda na poczet zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w podatku VAT, powstałych na skutek decyzji wydanych przez organ kontroli skarbowej. Na podstawie decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) z dnia 29 maja 2003 roku zajęciu podlegały przedmioty o wartości 1 409 659,39 złotych, na które składały się samochody, których sprzedaż jako dealer prowadził powód oraz środki trwałe Spółki. Nadto dokonano zajęcia posiadanych przez powoda udziałów w spółce komandytowej (...) Sp. K., tj. 40 % udziałów o wartości 2 150 000 złotych. Zajęcie zostało uchylone w dniu 30 września 2004 roku. Samochody zostały zwolnione spod zajęcia, jednak dokonano zajęcia rachunków bankowych powoda, co było jednoznaczne z blokadą środków wpływających ze sprzedaży samochodów. W dniu 18 sierpnia 2003 roku Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. dokonał zajęcia rachunku bankowego powoda w Banku (...) S.A.. W dniu 29 sierpnia 2003 roku Bank S.A. dokonał przeksięgowania kwoty 567 821,19 złotych na rachunek blokady, a tym samym nastąpiło zwolnienie rachunku bieżącego, przy zabezpieczeniu środków pieniężnych na wydzielonym rachunku. Zwolnienie zabezpieczenia poprzez odblokowanie środków pieniężnych i przekazanie ich na rachunek bieżący wraz z odsetkami miało miejsce w dniu 6 listopada 2003 roku. Na wniosek wierzyciela, tj. Skarbu Państwa – Urzędu Kontroli Skarbowej w (...), Sąd Rejonowy w C. dokonał w dniu 2 września 2003 roku wpisu hipoteki przymusowej w kwocie 503.938 złotych, która została wykreślona w dniu 2 listopada 2004 roku. Przedmiotem hipoteki była nieruchomości, której wartość według ceny zakupu wynikającej z aktu notarialnego datowanego na sierpień 1998 roku wynosiła 750.000 złotych, która to cena do wymiaru opłaty skarbowej zwiększona została, na mocy decyzji właściwego organu podatkowego, do kwoty 755.000 złotych.

W celu zabezpieczenia zobowiązania podatkowego określonego na mocy wydanych decyzji z dnia 17 stycznia 2005 roku, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w S. dokonał zajęć rachunku bankowego powoda w Banku (...) S.A. w dniach od 26 sierpnia 2005 roku do dnia 6 września 2005 roku do kwoty 400 092,05 złotych.

W dniu 7 września 2005 roku nastąpiła zmiana zajęcia rachunku bankowego na udziały w spółce komandytowej (...) Sp.K. Pozostała kwota do zabezpieczenia wynosiła 25.432,30 złotych w stosunku do wartości przedmiotu zajęcia tj. udziałów w kwocie 2.150.000 złotych.

Powód twierdził, iż skutkiem powyższych działań było dokonanie niewspółmiernie wysokich zabezpieczeń w stosunku do kwoty zobowiązań z tytułu podatku VAT za październik i listopad 2000 roku. Szczególnie bezzasadnym było zabezpieczenie na udziałach w (...) Sp. K., jako że wartość tych udziałów była blisko 84 razy wyższa od wysokości w/w zobowiązań.

Zwroty zajętych środków pieniężnych zostały dokonane w dniach: 24 kwietnia 2006 roku – Izba Skarbowa w (...) zwróciła zasądzone koszty sądowe w wyroku WSA z dnia 31 października 2005 roku w kwocie 11.433 złotych, 5 maja 2006 roku – Pierwszy (...) Urząd Skarbowy dokonał zwrotu podatku VAT za październik 2000 rok w kwocie 174 614,26 złotych wraz z odsetkami w kwocie 214 509,00 złotych, 9 maja 2006 roku – Pierwszy (...) Urząd Skarbowy dokonał zwrotu odsetek i kosztów egzekucyjnych kwocie 42 453,32 złote.

Powód twierdził, że prowadzone przez okres blisko trzech lat postępowanie kontrolne, podatkowe i sądowe doprowadziło do utraty płynności finansowej przez powoda, co przyczyniło się do spadku jego potencjału zarobkowego. Wydanie przedmiotowych decyzji podatkowych wraz z prowadzonymi postępowaniami zabezpieczającymi uniemożliwiło powodowi prowadzenie procesu inwestycyjnego, do realizacji którego powód był zobowiązany na mocy porozumienia w sprawie realizacji inwestycji o charakterze budowlanym zawartego w W. w dniu 20 grudnia 2003 roku. Przedmiotowa inwestycja została zakończona dopiero w 2006 roku, pomimo, iż termin jej zakończenia miał być wcześniejszy. Niestety Spółka utraciła możliwość pełnienia funkcji regionalnego centrum marki M. (...), w oparciu o zawarte porozumienie z dnia 20 grudnia 2003 roku. W 2005 roku Spółka znalazła się w trudnej sytuacji finansowej na co miały wpływ: brak możliwości uzyskania tzw. kredytu kupieckiego, stanowiącego istotne źródło finansowania bieżącej płynności; powstanie zobowiązań publicznoprawnych z tytułu niezapłaconych należności podatkowych, znaczący spadek sprzedaży samochodów po wejściu Polski do Unii Europejskiej, utrata zdolności kredytowej, w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym. Konsekwencją powyższego były: utrata przychodów ze sprzedaży towarów, tym samym zysków, utrata możliwości zakończenia inwestycji dostosowanej do standardów GVO w roku 2004/2005, poniesienie kosztów pomocy prawnej oraz koszty ekspertyz podatkowych, utrata płynności finansowej w latach 2003-2006, która skutkowałą brakiem zdolności terminowego regulowania zobowiązań gospodarczych, co przedkładało się na powstanie dodatkowych obciążeń z tytułu odsetek.

Na wysokość żądanego odszkodowania składają się: szkoda faktycznie poniesiona, którą stanowią koszty pomocy prawnej, w tym koszty zastępstwa procesowego oraz koszty ekspertyz podatkowych w kwocie 50.499 złotych; utracone przez Spółkę korzyści w wyniku spadku sprzedaży, co było skutkiem działań organów podatkowych w kwocie 1 119 677,27 złotych; poniesione przez powoda straty z tytułu wzrostu cen materiałów budowlanych i robocizny w odniesieniu do okresu IV kwartału 2003 roku, a IV kwartałem 2007 roku w kwocie 218.932,64 złotych; utrata przez Spółkę zysków ze sprzedaży w wyniku niezrealizowanej inwestycji w kwocie 1.092.749,79 złotych. Powód wyjaśnił, iż dwie ostatnie szkody zostały przez niego poniesione w wyniku braku realizacji przez niego inwestycji, polegającej na wybudowaniu salonu sprzedaży samochodów marki M. (...) w C., co spowodowałoby wzrost możliwości sprzedażowych. Z uwagi na działania organów podatkowych, nabyty przez powoda budynek w C. nie został przeznaczony na dodatkowy punkt sprzedaży, a jedynie został wynajęty podmiotom zewnętrznym w celu zmniejszenia strat.

Jako podstawę prawną jego roszczenia stanowią w okresie od 1 stycznia 2003 roku do 31 sierpnia 2004 roku przepisy art. 77 ust. 1 Konstytucji i art. 417 § 1 k.c., a w okresie od 1 września 2004 roku do 31 grudnia 2006 roku przepisy art. 77 ust. 1 Konstytucji, art. 417 § 1 k.c. w zw. z art. 417¹ § 2 k.c. (pozew- k.2-13).

Strona pozwana w odpowiedzi na pozew wniosła o oddalenie powództwa w całości oraz o zasądzenie kosztów procesu według norm prawem przepisanych.

W pierwszej kolejności strona pozwana podniosła w sprawie zarzut przedawnienia w odniesieniu do roszczeń, które powód wiąże z wydaniem i wykonaniem decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z dnia 29 maja 2003 roku oraz decyzji z dnia 4 lutego 2004 roku.

Pozwany wskazał, iż zgodnie z obowiązującymi wówczas zasadami odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za decyzje podatkowe czyli przepisami art. 260-261 Ordynacji podatkowej, odpowiedzialność odszkodowawcza wiązała się z wydaniem decyzji podatkowych obarczonych kwalifikowanymi wadami prawnymi, tj. takimi, które powodowały uchylenie tych decyzji w ramach nadzwyczajnych środków zaskarżenia (wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji). Jednocześnie pozwany zaznaczył, iż decyzje podatkowe z dnia 29 maja 2003 roku oraz 4 lutego 2004 roku zostały uchylone w trybie administracyjnych środków odwoławczych (odwołań wniesionych przez stronę do organów II instancji), natomiast decyzja z dnia 17 stycznia 2005 roku została uchylona na skutek wyroku WSA. Zgodnie natomiast z treścią art. 261 Ordynacji podatkowej, roszczenie o odszkodowanie przedawniało się z upływem lat trzech od dnia doręczenia decyzji uchylającej decyzję lub stwierdzającej jej nieważność, albo od dnia doręczenia decyzji wydanej na podstawie art. 245 par. 1 pkt. 3 lub 247 par. 2.

Nadto pozwany zarzucił, że przedmiotowe decyzje nie należą do kategorii decyzji wyliczonych w art. 260 Ordynacji podatkowej, nadto trzyletni termin przedawnienia od daty doręczenia decyzji upłynął odpowiednio 28 października 2006 roku oraz 4 października 2007 roku. Skutku przedawnienia nie uchyla również zmiana ustawodawcza związana z uchyleniem przepisów art. 260-261 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z przepisami przejściowymi ustawy nowelizującej, sprawy odszkodowań wszczęte i niezakończone przez organy podatkowe oraz przez organy kontroli skarbowej przed dniem wejścia w życie ustawy podlegają umorzeniu.

Co do przedstawionego przez powoda wykazu kosztów pomocy prawnej zarzucił, że wykaz ten nie określa szczegółowo czynności, które są przedmiotem tej pomocy oraz ich związku przyczynowego z prowadzonymi postępowaniami. Koszty pomocy prawnej związanej z prowadzonym postępowaniem sądowo-administracyjnym zostały stronie zwrócone w granicach określonych przepisami prawa wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Powód prowadzi działalność gospodarczą, która wymaga stałej lub okresowej obsługi prawnej, nie może on jednak tych kosztów przerzucać na pozwany Skarb Państwa.

Odnosząc się do tego, że strona powodowa wskazywała, iż obowiązek realizacji inwestycji polegającej na wybudowaniu salonu sprzedaży samochodów marki M. (...), wynikał z wejścia w życie przepisów potocznie zwanych GVO, pozwany podniósł, iż żadne z w/w przepisów nie nakładały na dealerów samochodowych nowych obowiązków. Nadto powód podejmował decyzje o inwestycjach w nowy salon samochodowy w momencie, kiedy już postępowanie podatkowe zostało zakończone wydaniem pierwszej decyzji wymiarowej. Powód mógł więc i powinien był oszacować skutki ewentualnej konieczności zapłaty zaległości podatkowych kiedy podejmował decyzję o budowie kolejnego salonu.

Pozwany podniósł również, iż powód nie uzasadnił w należyty sposób wysokości żadanego przez niego odszkodowania w postaci utraconych korzyści, jak i związku przyczynowego pomiędzy utraconymi korzyściami, a działaniem organów podatkowych. Wskazał, iż powód powinien wykazać szkodę w powiązaniu z konkretną decyzją wydaną w sprawie.

Z kolei odnośnie do przesłanki bezprawności strona pozwana podniosła, iż zgodnie z orzecznictwem Sądu Najwyższego nie powinna być ona rozumiana szeroko, a przedmiotowe decyzje nie zawierały kwalifikowanych uchybień, które mogłyby stanowić podstawę do stwierdzenia ich nieważności lub wznowienia postępowania, co dałoby powodowi

możliwość dochodzenia odszkodowania na podstawie obowiązujących wówczas przepisów (odpowiedź na pozew - k. 1057-1067).

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 16 maja 2012r Sąd Okręgowy w Katowicach :

1. zasądził od pozwanego Skarbu Państwa – Dyrektora Izby Skarbowej w (...) na rzecz powoda kwotę 2.246.946,06 zł z ustawowymi odsetkami od dnia 1 lipca 2008 roku;
2. w pozostałej części powództwo oddalił;
3. zasądził od pozwanego na rzecz powoda kwotę 112.200,60 zł tytułem zwrotu części kosztów procesu.

Ustalił w uzasadnieniu, iż przedmiotem działalności powodowej spółki jest sprzedaż i obsługa serwisowa samochodów marki M.. W latach 1999-2000 powód dokonywał zakupów inwestycyjnych dotyczących budowy budynku restauracyjno-hotelowego (...), położonego w K. przy ul. (...) w łącznej kwocie netto 2 150 000,00 złotych, obniżając podatek VAT należny w poszczególnych okresach rozliczeniowych o podatek VAT naliczony w łącznej kwocie 32 737,14 złotych. Inwestycji tej powód dokonał na gruncie, którego właścicielem był S. S. (1), będący jednocześnie udziałowcem i prokurentem powoda. Przedmiotowej inwestycji powód dokonał w oparciu o dwie umowy dzierżawy z dnia 9 sierpnia 1999 roku, zawarte pomiędzy powodem a S. S. (1).

(dowód: kserokopie umów dzierżawy wraz z aneksami k. 21-22, k.23-24 , zeznanie świadka S. S. (1) – k. 1227).

Urząd Gminy P. wydał powodowi decyzję nr (...) z dnia 6 sierpnia 1999 roku, zatwierdzającą projekt budowy oraz zezwalającą na budowę budynku restauracyjno-hotelowego.

(dowód: kserokopia decyzji Urzędu Gminy P. k. 25).

W dniu 5 lipca 2000 roku Zgromadzenie Wspólników powoda wyraziło zgodę na powołanie spółki komandytowej pod firmą (...) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (...). Wspólnikami w/w spółki są powód i S. S. (1). Powodowa spółka zawarła ze S. S. (1) umowę spółki komandytowej (...) Sp. K. w dniu 6 lipca 2000 roku.

(dowód: kserokopia uchwały Zgromadzenia Wspólników k. 26-27, wypis umowy spółki w formie aktu notarialnego k. 28-32).

Na podstawie porozumienia w/w wspólników umowy dzierżawy z dnia 9 sierpnia 1999 roku zostały rozwiązane. Od tej chwili na S. S. (1) ciążył obowiązek rozliczenia z powodem poniesionych nakładów na przedmiot dotychczasowej dzierżawy w wysokości faktycznie poniesionych kosztów.

(dowód: kserokopia porozumienia z dnia 5 października 2000 roku k. 35).

W wyniku zmiany umowy spółki komandytowej (...) Sp.K., dokonanej w dniu 5 października 2000 roku, powód wniósł do spółki wkład niepieniężny o wartości 2 150 000,00 złotych w postaci wierzytelności wobec S. S. (1), powstałej z tytułu nakładów poniesionych na realizację obiektu restauracyjno-hotelowego, położonego na nieruchomości, stanowiącej własność S. S. (1). Z kolei S. S. (1) wniósł do spółki wkład niepieniężny o wartości 3 168 000,00 złotych w postaci prawa korzystania i pobierania pożytków przez powoda przez okres 8 lat, licząc od dnia 1 października 2000 roku ze stanowiącego własność S. S. (1) budynku restauracyjno-hotelowego oraz parkingów położonych w K. przy ul. (...).

(dowód: wypis aktu notarialnego zawierającego zmianę umowy spółki k. 36-40).

Na skutek przeprowadzonej u powoda kontroli skarbowej w 2003 roku Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) wydał decyzję nr (...) z dnia 29 maja 2003 roku, określającą powodowi zobowiązanie z tytułu podatku VAT za listopad

2000 roku w kwocie 549 952,00 złote oraz ustalającą dodatkowe zobowiązanie w tym podatku w kwocie 116 293,00 złote z tytułu zaniżenia zobowiązania podatkowego za ten miesiąc.

W uzasadnieniu organ podatkowy wskazał, iż powód nie naliczył, nie zadeklarował i nie zapłacił należnego podatku od towarów i usług w kwocie 387 645,00 złotych, od czynności podlegającej opodatkowaniu określonej w art. ust. 3 pkt. 5a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, tj. wydania towarów w zamian za czynności nie podlegającej opodatkowaniu, w postaci wniesienia przez powoda wierzytelności do (...) Sp.K.

(dowód: kserokopia decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) nr (...) z dnia 29 maja 2003 roku -k. 41-46).

Od powyższej decyzji powód złożył odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w (...), który w/w decyzję uchylił i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania na mocy decyzji z dnia 24 października 2003 roku nr (...). W uzasadnieniu organ odwoławczy wskazał m.in. na konieczność dokonania analizy zasadności obniżenia podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony, związany z wydatkami inwestycyjnymi poczynionymi na inwestycję w P..

(dowód: kserokopia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 24 października 2003 roku nr (...)).

Następnie Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wydał w dniu 4 lutego 2004 roku decyzję nr (...), określającą i ustalającą zobowiązanie z podatku VAT za miesiąc październik 2000 roku oraz decyzję nr (...), określającą powodowi zobowiązanie w podatku VAT za listopad 2000 roku w kwocie 170 863,00 złotych. Organ podatkowy uznał, iż czynność prawna polegająca na rozwiązaniu umowy dzierżawy i zwrocie przedmiotu dzierżawy wraz z poczynionymi na nim nakładami, z jednoczesną zapłatą za poniesione nakłady nie jest czynnością podlegającą podatkowi VAT. W przeciwieństwie do czynności nieopodatkowanych ustawa o podatku VAT z 1993 roku nie ma zastosowania w całości, w tym również w zakresie określonym w art. 19 ust. 1 tej ustawy. Wobec tego powodowi nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony związany z realizacją przedmiotowej inwestycji. W konsekwencji w miesiącu październik 2000 roku powód powinien był dokonać korekty podatku VAT naliczonego, wynikającego z faktur VAT, dokumentujących wydatki inwestycyjne, który obniżył podatek VAT należny.

(dowód: kserokopia decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) z dnia 4 lutego 2004 roku nr (...) k. 57-62, kserokopia decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) z dnia 4 lutego 2004 roku nr (...)).

Od w/w wydanych decyzji powód złożył odwołanie do organu II instancji. W wyniku przeprowadzonego postępowania organ odwoławczy na mocy decyzji z dnia 30 września 2004 roku nr (...) uchylił w/w decyzje i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. Organ podatkowy II instancji stwierdził, iż nie została przez organ I instancji zbadana kwestia zastosowania w przedmiotowej sprawie art. 20 ustawy o podatku VAT z 1993 roku.

(dowód: kserokopia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 30 września 2004 roku nr (...) - k. 63-68).

Wobec powyższego decyzją z dnia 17 stycznia 2005 roku nr (...) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) ustalił ponownie powodowi zobowiązanie podatkowe za miesiąc październik 2000 roku w kwocie 315 495,00 złotych oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie w tym podatku za ten miesiąc w kwocie 97 719,00. Z kolei decyzją z dnia 17 stycznia 2005 roku nr (...) ustalił zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług za miesiąc listopad 2000 roku w kwocie 170 863,00 złotych. Organ podatkowy stwierdził, iż zwrot nakładów ulepszących, jaki następuje w ramach obowiązków wynikających z art. 676 k.c. stanowi czynność cywilnoprawną nie podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT. Należało zatem stwierdzić, iż skoro czynność cywilnoprawna w postaci zbycia nakładów w zamian za udziały w spółce (...) Sp.K. nie była czynnością podlegającą opodatkowaniu, to powodowi nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony związany z realizacją przedmiotowej inwestycji. Dlatego też powód w październiku 2000 roku powinien był dokonać korekty podatku VAT naliczonego wynikającego z faktur VAT dokumentujących wydatki inwestycyjne, który obniżył podatek VAT należny. Zdaniem Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) powód w złożonej deklaracji VAT – 7 za październik 2000 roku zawyżył kwotę zwrotu, kwotę nadwyżki podatku VAT naliczonego nad podatkiem VAT należnym oraz nie wykazał zobowiązania, dlatego też zostało

naliczone dodatkowe zobowiązanie w podatku VAT za miesiąc październik 2000 roku, a w konsekwencji również za miesiąc listopad 2000 roku.

(dowód: kserokopia decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) z dnia 17 stycznia 2005 roku nr (...), kserokopia decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) z dnia 17 stycznia 2005 roku nr (...) k. 82-86).

Od powyższych decyzji powód złożył odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w (...). W wyniku przeprowadzonego postępowania odwoławczego obydwie decyzje z dnia 17 stycznia 2005 roku zostały utrzymane w mocy, na podstawie decyzji z dnia 31 maja 2005 roku nr (...).

(dowód: kserokopia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 31 maja 2005 roku nr (...) -k. 87-100).

Na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 31 maja 2005 roku powód złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G., który wyrokiem z dnia 31 października 2005 roku w sprawie o sygn. akt I SA/GL 1277/05 uchylił zaskarżoną decyzję.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. w uzasadnieniu swego orzeczenia podkreślił, że sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej jedynie pod względem legalności i nie kierują się zasadami słuszności, czy sprawiedliwości społecznej. Stwierdził, iż w rozpatrywanej przez niego sprawie doszło do naruszenia przepisów prawa materialnego oraz przepisów postępowania, które miały istotny wpływ na wynik sprawy.

Sąd Administracyjny stwierdził, że organy podatkowe naruszyły przepisy prawa materialnego w postaci art. 10, 19 i 26 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Zaznaczył, iż nie można podzielić wykładni celowościowej w/w przepisów dokonanej przez organ podatkowy dla wyjaśnienia treści art.19 powołanej ustawy, jako że zarówno w orzecznictwie, jak i doktrynie obowiązuje pogląd, że w stosunku do ustaw podatkowych dla ustalenia znaczenia i zakresu tekstu prawnego, winno dokonywać się wykładni językowej, natomiast stosowanie wykładni celowościowej, gdzie znaczenie ma nie brzmienie słowne ustawy, lecz zawarte w niej dążenie do celu nie powinno mieć miejsca. „Odniesienie się do istoty podatku VAT, szerokie odwoływanie się do orzecznictwa sądowego celem wyjaśnienia znaczenia określonych terminów prawnych nie znajduje uzasadnienia w obowiązującym porządku prawnym.(...) stosowanie wykładni celowościowej gdzie znaczenie ma nie brzmienie słowne ustawy lecz zawarte w niej dążenie do celu nie powinno mieć miejsca”. Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. wskazał również, iż zaskarżona decyzja organu podatkowego została wydana 17 stycznia 2005 roku, w decyzji tej zakwestionowano wydatki inwestycyjne za okres od 1999 roku, a więc zdarzeń podatkowych, co do których upłynął pięcioletni okres przedawnienia, określony w art. 68 ordynacji podatkowej. Nadto w sprawie doszło również do naruszenia przepisów prawa procesowego a to art. 210 § 4 ordynacji podatkowej, albowiem uzasadnienie faktyczne nie wskazuje okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. zaznaczył, iż wszystkie decyzje podatkowe wydawane w sprawie nie zawierają informacji na temat faktur, ich dat i kwot, które podlegały zakwestionowaniu.

(dowód: odpis wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. z dnia 31 października 2005 roku w sprawie o sygn. akt I SA/GL 1277/05 wraz z uzasadnieniem - k. 101-106).

W wyniku uchylenia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 31 maja 2005 roku wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. z dnia 31 października 2005 roku w sprawie o sygn. akt I SA/GI 1277/05, Dyrektor Izby Skarbowej w (...) decyzją z dnia 27 kwietnia 2006 roku uchylił w całości decyzje organu pierwszej instancji i umorzył postępowanie w sprawie. W uzasadnieniu wskazał, iż skoro Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że powód w okresach objętych wszystkimi przedmiotowymi decyzjami podatkowymi nie naruszył art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, to brak było podstaw do zmniejszenia przez organ kontroli skarbowej zadeklarowanego przez powoda w w/w okresach podatku naliczonego – w związku z dokonaniem w miesiącu październiku 2000 roku czynności nie podlegającej opodatkowaniu.

(dowód: kserokopia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 27 kwietnia 2006 roku nr (...) --k. 107-114).

W związku z podejmowanymi decyzjami zostało wobec powoda wszczęte postępowanie egzekucyjne, w toku którego doszło do zajęcia majątku powoda na poczet zabezpieczenia zobowiązań podatkowych - podatku VAT, powstałych na skutek przedmiotowych decyzji wydanych przez organ kontroli skarbowej.

Na podstawie decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) z dnia 29 maja 2003 roku zajęciu podlegały przedmioty w postaci samochodów, których sprzedaż jako dealer prowadził powód oraz środki trwale Spółki. Nadto dokonano zajęcia posiadanych przez powoda udziałów w spółce komandytowej (...) Sp. K., tj. 40 % udziałów o wartości 2 150 000,00 złotych. Zajęcie zostało uchylone w dniu 30 września 2004 roku.

(dowód: protokoły zajęcia i odbioru ruchomości k. 129-132, zawiadomienie o zajęciu udziałów powoda w spółce (...) Sp.K. k. 133).

W dniu 18 sierpnia 2003 roku Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. dokonał zajęcia rachunku bankowego powoda w Banku (...) S.A. Dnia 29 sierpnia 2003 roku Bank dokonał przeksięgowania kwoty 567 821,19 złotych na rachunek blokady, a tym samym nastąpiło zwolnienie rachunku bieżącego, przy zabezpieczeniu środków pieniężnych na wydzielonym rachunku. Zwolnienie zabezpieczenia poprzez odblokowanie środków pieniężnych i przekazanie ich na rachunek bieżący wraz z odsetkami nastąpiło w dniu 6 listopada 2003 roku.

(dowód: zawiadomienie o zajęciu rachunku bankowego - k. 134, opis przebiegu zajęć rachunków bankowych spółki oraz wyciągi bankowe potwierdzające wymienione operacje - k. 135-137, kserokopie tytułów wykonawczych Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. - k. 148-152, kserokopie postanowień Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. w przedmiocie zwolnienia określonych ruchomości od zajęć egzekucyjnych - k. 356-357).

Na wniosek wierzyciela, tj. Skarbu Państwa – Urzędu Kontroli Skarbowej w (...), Sąd Rejonowy w C. dokonał w dniu 2 września 2003 roku wpisu hipoteki przymusowej w kwocie 503.938 złotych, która została wykreślona w dniu 2 listopada 2004 roku. Przedmiotem hipoteki była nieruchomość, której wartość według ceny zakupu wynikającej z aktu notarialnego datowanego na sierpień 1998 roku wynosiła 750.000 złotych, która to cena do wymiaru opłaty skarbowej zwiększona została, na mocy decyzji właściwego organu podatkowego, do kwoty 755.000 złotych.

(dowód: kserokopie zawiadomień Sądu Rejonowego w C. z dnia 2 września 2003 roku - k. 358-359).

W celu zabezpieczenia zobowiązania podatkowego określonego na mocy wydanych decyzji z dnia 17 stycznia 2005 roku, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w S. dokonał zajęć rachunku bankowego powoda w Banku (...) S.A. w dniach od 26 sierpnia 2005 roku do dnia 6 września 2005 roku do kwoty 400.092,05 złotych.

(dowód: kserokopie tytułów wykonawczych Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w S. -k. 360-363, kserokopie zawiadomień o zajęciach egzekucyjnych -k. 364-366).

W dniu 7 września 2005 roku nastąpiła zmiana zajęcia rachunku bankowego na udziały w spółce komandytowej (...) Sp.K. Pozostała kwota do zabezpieczenia wynosiła 25 432,30 złotych w stosunku do wartości przedmiotu zajęcia tj. udziałów w kwocie 2 150 000,00 złotych.

(dowód: akta egzekucyjne Pierwszego (...) Urzędu Skarbowego w S.).

Zwroty zajętych środków pieniężnych zostały dokonane w dniach: 24 kwietnia 2006 roku – Izba Skarbowa w (...) zwróciła zasądzone koszty sądowe w wyroku WSA z dnia 31 października 2005 roku w kwocie 11 433,00 zł, 5 maja 2006 roku – Pierwszy (...) Urząd Skarbowy dokonał zwrotu podatku VAT za październik 2000 rok w kwocie 174 614,26 zł wraz z odsetkami w kwocie 214 509,00 zł, 9 maja 2006 roku – Pierwszy (...) Urząd Skarbowy dokonał zwrotu odsetek i kosztów egzekucyjnych w kwocie 42.453,32 zł.

(dowód: wyciągi bankowe - k. 367-369).

Od 2002 obowiązuje w UE Rozporządzenie Rady Europy nr (...), które reguluje stosunki pomiędzy przedstawicielami producenta samochodów a partnerami sieci dealerskiej (opinia SAMAR-u- k.1327, t.VII). M. (...) przygotował swoje własne szczegółowe standardy dotyczące dealerów samochodów. Kiedy Polska stała się członkiem Unii Europejskiej, firma (...) zadysponowała, aby te standardy stosowane były również na naszym rynku. W latach 2003-2004 (...) nie spełniał wszystkich standardów. Przede wszystkim nie dysponował salonem o określonej powierzchni i kolorystyce. W dniu 20 grudnia 2003 roku powód zawarł umowę dealerską z (...) Sp. z o.o. w W.. Tego samego dnia w/w strony zawarły porozumienie, na mocy którego powód zobowiązał się do wybudowania salonu sprzedaży samochodów marki M. (...) i rozbudowy serwisu samochodowego. Jako przyczynę zobowiązania powódki do realizacji takiej inwestycji wskazano „fakt, iż salon sprzedaży dealera w poczesnej przy ul.(...) nie spełnia standardów dealerskich M. (...)”. Zgodnie z § 1 ust. 2 porozumienia, niewykonanie przedmiotowej inwestycji oznaczać miało „niespełnienie standardów dealerskich M. (...) z wszelkimi z tego wynikającymi konsekwencjami dla dealera”. Terminy i etapy procesu inwestycyjnego określone zostały w załączniku nr do Porozumienia; rozpoczęcie budowy zaplanowano na dzień 31 marca 2005 r., salon miał być oddany do użytku do 30 września 2005 r. Paragraf 4 porozumienia stanowi, iż do końca 2004 roku strony sprawdzą czy realizacja praw dealerskich M. (...) dla samochodów osobowych, dostawczych, i ciężarowych nastąpi przez oddział (...) w S. poprzez wynajem salonu sprzedaży zbudowanego według załącznika nr (...) i spełniającego standardy dealerskie M. (...).

Dnia 20.12.2003 r. powód zawarł z (...) Sp. z o.o. w W. jeszcze jedną umowę : umowę serwisową, dotyczącą wykonywania obsługi serwisowej pojazdów marki M. (...) oraz sprzedaży i dystrybucji części do tych pojazdów. (...) nabył w dniu 23 czerwca 2003 r. od S. S. (1) nieruchomość zabudowaną położoną w C. przy Al. (...) z przeznaczeniem na nowy salon sprzedaży, a ponadto warsztat na 7 stanowisk z odrębnym biurem obsługi oraz magazyn części. Salon ten nie został wybudowany. Powódka rozbudowała w latach 2005-2006 swój salon sprzedaży w P. i tam do dzisiaj prowadzi działalność.

(dowód: kserokopia porozumienia -k. 370-371, kserokopia umowy dealerskiej wraz z załącznikami -k. 375-400, kserokopia umowy serwisowej wraz z załącznikami – k. 468-567, zeznania świadka P. M. – k. 1169-1171, zeznania świadka P. R. (1) – k. 1207-1210, zeznania świadka S. S. (1) – k. 1226-1227, kopia aktu notarialnego – k. 351-355, odpis księgi wieczystej SR w C. nr (...) – k. 568-574, korespondencja (...) -u z (...) - k. 1108-1133).

W latach 2003-2006 roku powód poniósł wydatki w wysokości 50.499 złotych na rzecz kosztów pomocy prawnej, w tym zastępstwa procesowego w postępowaniach sądowych i podatkowych oraz koszty ekspertyz podatkowych.

(dowód: kserokopie faktur VAT- k. 160-169, bankowe poświadczenie przelewu na rzecz (...) Polska z dn. 26.11.2003 r. – k. 1643, t. IX).

Spółka (...) wezwała pozwanego w piśmie datowanym 30 maja 2008 r. do zapłaty odszkodowania w wysokości 2.481.848,70 zł za szkody wyrządzone przez niezgodne z prawem działania organów kontroli skarbowej, w terminie do 30 czerwca 2008 r. Pismo doręczone zostało dnia 2 czerwca 2008 r. (wezwanie – k. 1033-1041).

Zdaniem sądu pierwszej instancji powództwo jest częściowo zasadne. Odnośnie podstawy prawnej roszczenia wskazał sąd pierwszej instancji, że zasadne było powołanie przez stronę powodową w pozwie, iż dochodzi roszczenia w oparciu o przepisy art. 77 ust. 1 Konstytucji oraz przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące odpowiedzialności deliktowej Skarbu Państwa, natomiast w ocenie Sądu pierwszej instancji, błędnie powołał się powód na normę art. 417¹ § 2 kc. Do oceny dochodzonego przez powoda roszczenia ma zastosowanie przepis art. 417 § 1 k.c., zawierający ogólną podstawę odpowiedzialności deliktowej Skarbu Państwa, a nie przepis art. 417¹ § 2 k.c., regulujący odpowiedzialność deliktową tego podmiotu za szkodę wyrządzoną między innymi przez wydanie ostatecznej decyzji. Wskazany przez powoda źródłem tej odpowiedzialności jest w znacznej części wydanie decyzji nieprawomocnych. Przesłanką odpowiedzialności odszkodowawczej za szkodę wyrządzoną przez wydanie niezgodnego z prawem orzeczenia sądowego lub decyzji administracyjnej jest stwierdzenie tej niezgodności z prawem we właściwym postępowaniu. Wynika z tego, że sąd rozpoznający roszczenie odszkodowawcze nie może samodzielnie ustalić niezgodności z

prawem prawomocnego orzeczenia sądowego lub decyzji administracyjnej. W przypadku decyzji administracyjnych, wydanych w postępowaniu administracyjnym właściwym trybem jest postępowanie o stwierdzenie nieważności decyzji lub postępowanie o wznowienie postępowania administracyjnego (art. 156 i 145 k.p.a.). W sądowym postępowaniu administracyjnym, uregulowanym ustawą Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi brak jest odrębnego uregulowania postępowania w przedmiocie stwierdzenia niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia sądowego. Przyjmuje się, że w procedurze sądowno - administracyjnej za „postępowanie właściwe” w rozumieniu art. 417¹ § 2 k.c. można uznać postępowanie przewidziane w art. 172 wskazanej ustawy oraz wznowienie postępowania uregulowane w art. 270 i n. tej ustawy. Zgodnie z art. 172 Naczelny Sąd Administracyjny unieważnia prawomocne orzeczenie sądu administracyjnego wydane w sprawie, która ze względu na osobę lub przedmiot nie podlegała orzecznictwu sądu administracyjnego w chwili orzekania. Artykuł 271 zawiera podstawy wznowienia postępowania, natomiast art. 272 zawiera odrębną podstawę w postaci wyroku Trybunału Konstytucyjnego stwierdzającego niezgodność aktu normatywnego – na podstawie którego zostało wydane orzeczenie – z Konstytucją, umową międzynarodową lub ustawą (Agnieszka Rzetecka-Gil : Komentarz do art. 417¹ kc .).

Tak więc , chybione zdaniem sądu pierwszej instancji były wywody strony powodowej zmierzające do wykazania, że w sprawie niniejszej zaistniały przesłanki do stosowania art. 417¹ § 2 kc. Nie sposób zgodzić się z twierdzeniem, że wydane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny wyroku uchylającego ostateczną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dn. 31 maja 2005 r. spełnia przesłankę „stwierdzenia we właściwym postępowaniu ich niezgodności z prawem” w rozumieniu powołanego przepisu (vide pismo strony powodowej z 2.5.2012 – k.1631-1632, t.IX). Jak wskazał Sąd Najwyższy, w uzasadnieniu wyroku z dn. 3.11.2009 r., II CSK 247/09, (LEX nr 737260), „Jakkolwiek źródłem szkody i odpowiedzialności Skarbu Państwa jest ostateczna decyzja administracyjna nieważna lub niezgodna z prawem, jednak dopiero ostateczna decyzja nadzorcza (wyrok sądu administracyjnego) jest tym zdarzeniem prawnym, które pozwala na dochodzenie roszczeń odszkodowawczych i wszczęcie odpowiedniego postępowania sądowego lub administracyjnego. Jeżeli zatem wydanie decyzji nadzorczej nastąpiło przed wejściem w życie ustawy nowelizującej, stosuje się dawne przepisy (art. 417 k.c. w rozumieniu nadanym przez wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., art. 160 k.p.a., art. 260 o.p. w poprzednim brzmieniu), jeżeli po tej dacie - stosuje się przepisy nowe (art. 417¹ k.c., art. 260 o.p.).”

Należało zgodzić się z powodem, iż wbrew twierdzeniom strony pozwanej w sprawie nie mają zastosowania przepisy art. 260 i 261 Ordynacji podatkowej.

Art. 260 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., nadanym ustawą z dn. 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1590) stanowi, że do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego. Zgodnie z art. 5 ustawy nowelizującej, sprawy odszkodowań wszczęte i niezakończone przez organy podatkowe oraz przez organy kontroli skarbowej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy podlegają umorzeniu. W sprawach tych powództwo do sądu powszechnego można wnieść do czasu przedawnienia roszczeń odszkodowawczych, zgodnie z przepisami prawa cywilnego. Do okresu przedawnienia nie wlicza się czasu trwania umorzonego postępowania, o którym mowa w ust. 1.

Regulacja ta nie odnosi się do stanu faktycznego niniejszej sprawy, która nie była poprzedzona administracyjnym postępowaniem odszkodowawczym. Nie zachodziły podstawy prawne dla dochodzenia przez powodową spółkę odszkodowania w tym trybie, a to ze względu na uprzednio obowiązujące brzmienie art. 260 Ordynacji podatkowej, które było następujące:

Art. 260 § 1 Stronie, która poniosła szkodę na skutek wydania decyzji, która następnie została uchylona w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzono nieważność tej decyzji, służy odszkodowanie za poniesioną stratę i utraczone korzyści, chyba że przesłanki, które uzasadniają uchylenie decyzji lub stwierdzenie jej nieważności, powstały z winy strony.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również, jeżeli:

- 1) szkoda została poniesiona wskutek uchylenia decyzji w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności decyzji;
- 2) decyzji nie można uchylić lub stwierdzić jej nieważności z przyczyn wymienionych w art. 245 § 1 pkt 3 lit. b lub w art. 247 § 2.

Z treści przytoczonej normy jasno wynika, że nie znajduje ona zastosowania w sprawie niniejszej z uwagi na to, że nie zachodzą wymienione tam przesłanki odnoszące się do faktu uchylenia decyzji administracyjnych w drodze nadzwyczajnych środków zaskarżenia (stwierdzenie nieważności, wznowienie postępowania). Powód niniejszym pozwem dochodzi bowiem roszczenia o naprawienie szkody wyrządzonej przez wydanie w postępowaniu podatkowym decyzji niezgodnej z prawem, następnie uchylonej wskutek odwołania podatnika.

Jak wyjaśnił Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 6 lutego 2002 r. w sprawie o sygn. akt V CKN 1248/00, tekst przepisu 260 § 1 ordynacji podatkowej wyraźnie wskazuje, że jego regulacją objęte są szkody, których przyczyną była decyzja uchylona następnie w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzenia jej nieważności. Wznowienie postępowania podatkowego jest dopuszczalne w sprawie zakończonej decyzją ostateczną (art. 240 § 1 in princ.). Takie samo wymaganie stawia się decyzji w wypadku stwierdzenia nieważności (art. 247 § 1 in princ.). W postępowaniu odwoławczym nie dochodzi do wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności, ponieważ organ drugiej instancji w razie stwierdzenia uchybień tego rodzaju uchyla zaskarżoną decyzję (art. 233 § 1 pkt 2 lit. b.).

Stan prawny regulujący odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkody wyrządzone przez funkcjonariuszy przy wykonywaniu powierzonej czynności uległ w ostatnich latach istotnym zmianom. Można wyróżnić trzy okresy; pierwszy, „przedkonstytucyjny”, zamykający się datą 17 października 1997 r., drugi, swoisty okres przejściowy od dnia 17 października 1997 r. do dnia 31 sierpnia 2004 r., oraz trzeci, obecny stan prawny, obowiązujący od dnia 1 września 2004 r. Z art. 3 k.c. i art. 5 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy - kodeks cywilny i niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 162, poz. 1692) wynika wskazówka, jaki stan prawny należy uwzględniać przy ocenie zdarzeń zaistniałych w poszczególnych okresach. Najogólniej mówiąc, należy stosować prawo obowiązujące w chwili zaistnienia zdarzenia wywołującego szkodę. Kwestia odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkody wynikłe z wydania i wykonania nieostatecznych decyzji administracyjnych, następnie uchylonych w okresie po wejściu w życie Konstytucji RP (17.10.1997 r.), a przed wejściem w życie ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy - Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 162, poz. 1692) wprowadzającej odpowiedzialność Skarbu Państwa na podstawie art. 417¹ k.c. (1.09.2004 r.), przesądzona została w uchwale siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2006 roku w sprawie o sygn. akt III CZP 125/05 (niepublik.) oraz wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 lipca 2006 roku w sprawie o sygn. akt I CSK 125/06 (LEX nr 395210) odnoszącej się do decyzji podatkowych, lecz mającej walor ogólniejszy. W uchwale tych Sąd Najwyższy stwierdził, że podstawę takiej odpowiedzialności stanowi art. 417 § 1 k.c. w zw. z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, wykładany zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, OTK 2001/8/256, jako nie wymagający winy funkcjonariusza. „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.” (OSNC 2006/12/194, Wokanda 2006/6/1, Biul.SN 2006/4/7, M.Prawn. 2007/16/894, LEX nr 177095).

Strona pozwana podniosła zarzut przedawnienia w odniesieniu do roszczeń, które powód wiąże z wydaniem i wykonaniem decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z dnia 29 maja 2003 roku oraz decyzji z dnia 4 lutego 2004 roku, powołując się na regulacje wynikające z art. 261 Ordynacji podatkowej i określony tam trzyletni termin przedawnienia liczony od daty doręczenia decyzji uchylającej decyzję lub stwierdzającej jej nieważność.

Jak wskazano wyżej, powołane przez pozwanego przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania w niniejszej sprawie, co czyniło tak umotywowany zarzut przedawnienia bezzasadnym.

Sąd pierwszej instancji dokonał ponadto oceny zarzutu przedawnienia w oparciu o treść art. 442 § 1 k.c. (obowiązującym w okresie prowadzenia postępowania przez organy podatkowe) uznając, iż roszczenie powoda nie jest przedawnione. (art. 442 § 1 kc : „roszczenie o naprawienie szkody wyrządzonej czynem niedozwolonym ulega przedawnieniu z upływem lat trzech od dnia, w którym poszkodowany dowiedział się o szkodzie i o osobie obowiązanej do jej naprawienia”).

W pierwszej kolejności należy zgodzić się ze stanowiskiem powoda, iż nie można „dzielić” wydanych w sprawie decyzji podatkowych, jako że dotyczyły one tego samego przedmiotu, a zwłaszcza dlatego że kolejne decyzje były wydawane na skutek uchylania poprzednich i przekazywania sprawy do ponownego rozpoznania. Wszystkie przedmiotowe decyzje dotyczyły tej samej kwestii, a wydanie kolejnych było spowodowane i bezpośrednio związane z poprzednimi. Nadto przedmiotowe orzeczenia nie spowodowały ostatecznego rozstrzygnięcia kwestii zobowiązań podatkowych powoda, albowiem były uchylane i przekazywane do ponownego rozpoznania. Tym samym powód do dnia wydania w sprawie ostatecznej decyzji nie miał wiedzy w zakresie podstawowej przesłanki zgodności działania organów podatkowych z prawem. Stanowisko takie zostało już wyrażone w jednym z orzeczeń Sądu Najwyższego z dnia 4 marca 2005 roku, w sprawie o sygn. akt II CK 408/04: „Dopiero w dniu, gdy ostateczną stała się decyzja Izby Skarbowej, zmniejszająca wielokrotnie należności podatkowe poszkodowanego, ustalone przez funkcjonariuszy Urzędu Kontroli Skarbowej, dowiedział się on, że działania funkcjonariuszy tego Urzędu nie były działaniami legalnymi, lecz stanowiły delikt, za który odpowiedzialność ponosi Skarb Państwa. Dopiero więc w tym dniu poszkodowany dowiedział się o osobie obowiązanej do naprawienia wyrządzonej mu szkody, w rozumieniu art. 442 § 1 k.c.”.

W uzasadnieniu tego orzeczenia Sąd Najwyższy stwierdził, iż do czasu ustalenia we właściwym trybie, że wymierzone przez Urząd Kontroli Skarbowej podatki nie należą się Skarbowi Państwa, powód nie miał podstaw do stwierdzenia, iż Skarb Państwa odpowiada wobec niego z tytułu czynu niedozwolonego. Gdyby bowiem okazało się, że wymierzone przez Urząd Skarbowy podatki były należne, to działań funkcjonariuszy Urzędu Kontroli Skarbowej, czyli Skarbu Państwa, nie można było uznać za czyn niedozwolony. Byłyby to legalne działania i po stronie powoda nie powstałoby żadne roszczenie przeciwko Skarbowi Państwa oparte na przepisach o czynach niedozwolonych. Dopiero więc w dniu, gdy ostateczną stała się decyzja Izby Skarbowej, zmniejszająca wielokrotnie należności podatkowe powoda, ustalone przez funkcjonariuszy Urzędu Kontroli Skarbowej, dowiedział się on, że działania funkcjonariuszy tego Urzędu nie były działaniami legalnymi, lecz stanowiły delikt, za który odpowiedzialność ponosi Skarb Państwa. Dopiero więc w tym dniu powód dowiedział się o osobie obowiązanej do naprawienia wyrządzonej mu szkody, w rozumieniu art. 442 § 1 k.c. Za powyższym przemawia również stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w tezie wyroku z dnia 16 marca 200 roku w sprawie o sygn. akt II CK 538/04: „Dowiedzeniem się o szkodzie jest moment, gdy poszkodowany zdaje sobie sprawę z ujemnych następstw zdarzenia wskazujących na fakt powstania szkody, gdy ma świadomość doznanej szkody. Trzyletni termin przedawnienia rozpoczyna się dopiero wówczas, gdy świadomość poszkodowanego odnośnie do przysługującego mu roszczenia obejmuje wszystkie jego konstytutywne elementy, to jest jeżeli nadto znana jest mu osoba sprawcy oraz związek przyczynowy między działaniem sprawcy a powstaniem szkody. Wiedza poszkodowanego odnośnie przesłanki związku przyczynowego powinna pochodzić z kompetentnych źródeł.” (LEX nr 402286).

Mając na uwadze powyższe, Sąd pierwszej instancji przyjął, iż trzyletni termin przedawnienia z art. 442 § 1 k.c. rozpoczął swój bieg dopiero z dniem, gdy ostateczną stała się decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 27 kwietnia 2006 roku uchylająca w całości decyzje organu pierwszej instancji i umarzająca postępowanie w sprawie. Wtedy to dopiero powód mógł dowiedzieć się, iż działania organów podatkowych odpowiadały przesłankom deliktowym. Powództwo (...), wniesione dnia 29 sierpnia 2008 r. nie jest zatem zdaniem sądu pierwszej instancji przedawnione.

Wskazane już podstawy prawne dochodzonego roszczenia z art. 417 kc wymagają wykazania trzech przesłanek: bezprawności działania organu władzy publicznej, szkody oraz związku przyczynowego pomiędzy działaniem organu władzy publicznej a zaistniałą szkodą. Pozwany negował wystąpienie w sprawie niniejszej którejkolwiek z rzeczonych wyżej przesłanek. Ciężar dowodu w tym zakresie spoczywał, zgodnie z zasadą art. 6 k.c, na stronie powodowej.

Skarb Państwa ponosi na podstawie art. 417 § 1 k.c. odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działania funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonej mu czynności, przy czym odpowiedzialność ta nie jest uwarunkowana stwierdzeniem winy funkcjonariusza. Zasada ta znajduje zastosowanie także wówczas, gdy szkoda wynika na skutek wydania zarządzenia lub orzeczenia (wyrok Sądu Najwyższego z dn. 8 stycznia 2002 r., ICKN 581/99, OSNC 2002/10/128, OSP 2002/11/143, Biul.SN 2002/3/12, LEX nr 53165). Wobec ustalonego wyżej rozumienia przesłanek odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkody wyrządzone przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej nie budzi zdaniem sądu pierwszej instancji wątpliwości, że „wina funkcjonariusza” nie mieści się w kręgu koniecznych przesłanek odpowiedzialności organów władzy publicznej. Wystarczającą przesłanką pozostaje niezgodność z prawem działania organów władzy publicznej, co oznacza w kategoriach prawa cywilnego zwiążanie odpowiedzialności z przesłanką obiektywną, tj. bezprawnością zachowania sprawcy szkody.

Zdaniem sądu pierwszej instancji w okolicznościach niniejszej sprawy działanie organów skarbowych w stosunku do powodowej spółki można uznać za bezprawne.

Przepis art. 417 kc, stanowi podstawę roszczeń odszkodowawczych w stosunku do Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie funkcjonariuszy państwowych przy wykonywaniu władzy publicznej. Pojęcie „działanie niezgodne z prawem” ma ugruntowane znaczenie. W kontekście regulacji konstytucyjnej należy je rozumieć jako zaprzeczenie zachowania uwzględniającego nakazy i zakazy wynikające z normy prawnej. Nie jest istotne, czy działanie to było subiektywnie zawinione. Pojęcie to jest węższe niż tradycyjne ujęcie bezprawności na gruncie prawa cywilnego, które obejmuje obok naruszenia przepisów prawa również naruszenie norm moralnych i obyczajowych, określanym terminem „zasad współżycia społecznego” lub „dobrych obyczajów”. „W szczególności nieprawidłowość w działaniu władzy publicznej może przybrać postać naruszeń konstytucyjnych praw i wolności, konstytucyjnych zasad funkcjonowania władzy publicznej, uchybień wymaganiom określonym w ustawach zwykłych, aktach wykonawczych (uchybień w sferze prawa materialnego i procesowego), jak i uchybień normom pozaprawnym, w różny sposób powiązanych z normami prawnymi. Jest oczywiste, że nie wszystkie te nieprawidłowości można kwalifikować jako przejaw bezprawności. W sferze odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za niezgodne z prawem działanie władzy publicznej, przesłanka bezprawności oznacza naruszenie przez władzę publiczną przepisów prawa, przy czym nie każde naruszenie prawa będzie stanowiło podstawę odpowiedzialności odszkodowawczej, ale jedynie takie, które stanowiło warunek konieczny do powstania szkody i którego normalnym następstwem w danych okolicznościach jest powstanie szkody” (vide uzasadnienie uchwały siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dn. 26.4.2006 r., IIICZP 125/05, OSNC 2006/12/194).

Dla przyjęcia odpowiedzialności Skarbu Państwa nie jest wymagana przesłanka naruszenia prawa w stopniu rażącym. Tymczasem, w niniejszym przypadku miało miejsce naruszenie prawa o rażącym charakterze, co tym bardziej oznacza istnienie przesłanek z art. 417 kc. Pozwany wywodził w sprawie niniejszej, że urzędnicy skarbowi działali w granicach prawa, zgodnie ze swą najlepszą wolą, kierując się interesem fiskalnym państwa, a przede wszystkim – że uchylenie decyzji podatkowych, a następnie umorzenie postępowania wobec powódki było spowodowane możliwymi rozbieżnościami w interpretowaniu prawa, co nie jest równoznaczne z bezprawnością.

W wyroku z dnia 6 grudnia 2002 r., V CKN 1248/00 (OSP 2002, z. 10, poz. 128) Sąd Najwyższy uznał, że wydanie decyzji rażąco naruszającej prawo, w sposób oczywisty wadliwej, może być uznane za działanie bezprawne, rodzące odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa, gdy przez wykonanie takiej nieostatecznej, następnie uchylonej, decyzji została wyrządzona wymierna szkoda. Zachodzi zatem potrzeba zbadania, jaki charakter miało naruszenie prawa, stwierdzone decyzją nadzorczą, czy było to naruszenie tak rażące, że może być uznane za działanie bezprawne.

Powód podniósł, iż bezprawność działań organów podatkowych jest oczywista w świetle wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zgodnie z art. 3 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej, stosując jedynie kryterium legalności, a zatem zgodności z prawem zaskarżonych aktów. Nie kierują się więc zasadami słuszności, czy też sprawiedliwości społecznej. Oznacza to, że tylko naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik postępowania, z naruszeniem prawa dającym podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego lub z innym naruszeniem

przepisów postępowania, jeżeli mogło mieć wpływ na wynik sprawy, może skutkować uchYLENIEM przez Sąd zaskarżonej decyzji.

W orzecznictwie i doktrynie wskazuje się, że nie każde orzeczenie lub decyzja uchylona w toku instancji może być uznana za niezgodną z prawem (w dziedzinie prawa cywilnego za bezprawną) i tym samym rodzącą odpowiedzialność odszkodowawczą. Przecież - co oczywiste - bardzo często organ odwoławczy uchyla orzeczenie lub decyzję z powodu odmiennej oceny stanu faktycznego, odmiennej wykładni przepisów prawa materialnego, odmiennej kwalifikacji przepisów regulujących zasady postępowania, niewyjaśnienia wszystkich istotnych okoliczności faktycznych itp. Już z tego względu nie można akceptować wniosku, że każde wadliwe działanie organu pierwszej instancji może być kwalifikowane jako bezprawne, choćby było ono skorygowane przez instancję odwoławczą. Tę myśl sformułował także Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 4 grudnia 2001 r. sgn. SK 18/00.

Z uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. wynika jednak, że przyczyną uchylecia przedmiotowej zaskarżonej przez powódkę decyzji było stwierdzone przez ten sąd naruszenie przepisów materialnego prawa podatkowego o rażącym charakterze. Zgodnie z nauką prawa podczas interpretacji przepisów prawa zawsze w pierwszej kolejności dokonuje się wykładni językowej, a dopiero gdy nie jest to możliwe, z uwagi na niejasność lub niejednoznaczność użytych wyrażeń w ustawie, należy odnieść się do innych wykładni m.in. celowościowej czy systemowej. Mimo jednoznacznego brzmienia art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, organ podatkowych rozpoznając kilkakrotnie sprawę powoda, za każdym razem dokonywał wykładni celowościowej, jednocześnie bezzasadnie rozszerzającej omawianego przepisu. Należy przy tym wskazać, iż Sąd Najwyższy w jednym ze swoich postanowień z dnia 26 kwietnia 2006 r. w sprawie o sygn. akt V CNP 79/05 stwierdził, iż „Orzeczeniem niezgodnym z prawem w rozumieniu art. 424¹ § 2 k.p.c. w związku z art. 417¹ § 2 k.c. jest orzeczenie niewątpliwie sprzeczne z zasadniczymi i niepodlegającymi różnej wykładni przepisami, wydane w wyniku rażąco błędnej wykładni lub niewłaściwego stosowania prawa, które jest oczywiste i nie wymaga głębszej analizy prawniczej”, a wszystkie wydawane w sprawie decyzje podatkowe niewątpliwie były sprzeczne z niepodlegającymi różnej wykładni przepisami prawa, co już wyżej wykazano.

Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. w uzasadnieniu sprawy o sygn. akt I S.A./GL 1277/05, w rozpatrywanej sprawie doszło do naruszenia przepisów prawa materialnego oraz przepisów postępowania, które miały istotny wpływ na wynik sprawy. Organy podatkowe naruszyły przepisy prawa materialnego w postaci art. 10, 19 i 26 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. zaznaczył, iż nie można podzielić wykładni celowościowej w/w przepisów dokonanej przez organ podatkowy, jako że zarówno w orzecznictwie, jak i doktrynie obowiązuje pogląd, że w stosunku do ustaw podatkowych, dla ustalenia znaczenia i zakresu tekstu prawnego, winno dokonywać się wykładni językowej, natomiast stosowanie wykładni celowościowej, gdzie znaczenie ma nie brzmienie słowne ustawy, lecz zawarte w niej dążenie do celu nie powinno mieć miejsca.

Uznał więc ostatecznie Sąd pierwszej instancji, iż w niniejszej sprawie wystąpiła przesłanka bezprawności. Za przyjęciem takiego stwierdzenia przemawiały przyczyny uchylecia decyzji Dyrektora izby Skarbowej w (...) z 31 maja 2005 r. i umorzenia przedmiotowego postępowania podatkowego dotyczącego powódki.

Także zdaniem Sądu pierwszej instancji działanie pozwanego w sprawie niniejszej miało cechę bezprawności i z innych przyczyn. Pojęcie bezprawności na gruncie art. 417 k.c. wielokrotnie było przedmiotem wypowiedzi Sądu Najwyższego, który wyjaśnił, że nieprawidłowość w działaniu władzy publicznej może przybrać nie tylko postać naruszeń konstytucyjnych praw i wolności, konstytucyjnych zasad funkcjonowania władzy publicznej, uchybień wymaganiom określonym w ustawach zwykłych, aktach wykonawczych (uchybiecia w sferze prawa materialnego i procesowego), lecz także uchybień normom pozaprawnym, w różny sposób powiązanym z normami prawnymi. Pojęcie bezprawności na gruncie prawa cywilnego obejmuje obok naruszenia przepisów prawa również naruszenie norm moralnych i obyczajowych, określanym terminem "zasad współżycia społecznego" lub "dobrych obyczajów". (vide wyrok Sądu Najwyższego z 29.10.2003 r., IIICK 34/02, OSP 2005/4/54, wyrok Sądu Najwyższego z 17.2.2011 r., IV CSK 290/10, LEX nr 1111015). Powodowa spółka zarzucała, iż organ kontroli skarbowej za wszelką cenę podejmował działania zmierzające do wydania decyzji określającej i ustalającej powodowi zobowiązania w podatku

VAT za październik 2000 roku, czego skutkiem było również powstanie zobowiązania w tym podatku za miesiąc listopad 2000 roku. Najpierw Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wydał decyzję wymiarową, w której stwierdził, iż Spółka nie zapłaciła podatku VAT należnego, a po uchyleniu tej decyzji, organ kontroli skarbowej wydał z kolei decyzję podważającą prawo powoda do odliczenia podatku VAT naliczonego. Zdaniem powodowej spółki, działania takie wskazują na to, że postępowanie organów skarbowych w latach 2003-2005 „zmierzało wręcz do gospodarczego i finansowego zniszczenia (...) sp. z o.o. w drodze wydania wymiarowych decyzji podatkowych” (pismo z 2.5.2012 r. k. 1631 verte-1632). Świadek S. S. (1) zeznał, że równoległe toczyło się postępowanie skarbowe wobec niego jako osoby fizycznej. „Praktycznie codziennie w siedzibie spółki byli kontrolerzy US. To były „krzyżowe” kontrole, a dodam jeszcze, że wszczęto też kontrolę wobec głównej księgowej. Ta atmosfera spowodowała, że na przełomie 2003-2004 r. zwolniło się siedmiu pracowników” (k. 1226, t. VII).

Stwierdzić należy zdecydowanie, że może być uznana za prawidłową i odpowiadającą standardom demokratycznego państwa sytuacja polegająca na tym, że przez okres ponad trzech lat podmiot prowadzący działalność gospodarczą poddawany jest procedurom prawnym skutkującym powstaniem wobec tej firmy atmosfery podejrzenia, że nie wywiązuje się ona z obowiązków publicznoprawnych i jest niewiarygodna jako partner z uwagi na zajęcia środków służących do realizacji działalności, a także atmosferą podejrzeń, rozbudowanych kontroli utrudniających codzienną pracę pracowników.

Zatem słuszność roszczenia co do zasady na podstawie art. 417 kc uznał Sąd pierwszej instancji za wykazaną.

Odpowiedzialność odszkodowawcza wynikająca z czynu niedozwolonego Skarbu Państwa ograniczona jest jedynie do normalnych następstw wydania i wykonania takich decyzji (art. 361 § 1 k.c.). Istnienie związku przyczynowego jako zjawiska obiektywnego, determinowane jest określonymi okolicznościami faktycznymi konkretnej sprawy. Badanie istnienia takiego związku wymaga przeprowadzenia testu *conditio sine qua non* pozwalającego ustalić, czy badany skutek stanowi obiektywne, normalnie występujące następstwo zdarzenia, które wskazano jako jego przyczynę, czy też nastąpiłby mimo nieobecności tej przyczyny.

Powód określił swą szkodę w sposób następujący :

- 50.499 zł - szkoda w postaci *damnum emergens*, równa kosztom pomocy prawnej poniesionym przez powoda netto, w tym kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniach sądowych oraz koszty ekspertyz podatkowych (k.10),
- 1.119,667,27 zł - szkoda w postaci *lucrum cessans* stanowiąca utratę dochodów powoda wynikającą ze spadku sprzedaży samochodów, która z kolei była wynikiem tego, że przedmiotowe działania organów podatkowych spowodowały m.in. utratę przez (...) kontrahentów (k.10),
- 218.932,64 zł - szkoda wynikająca ze wzrostu cen materiałów budowlanych i robocizny w odniesieniu do okresu IV kwartału 2003 r. a IV kwartału 2007 r. (k.10 verte),
- 1.092.749,79 zł - szkoda w postaci utraty zysków ze sprzedaży w wyniku niezrealizowanej inwestycji (*lucrum cessans* – k. 10).

Ciężar wykazania faktu poniesienia szkody, jej rodzaju i wysokości spoczywał na stronie powodowej, zgodnie z art. 6 kc oraz art. 232 kpc.

Powód zawnioskował obszerne dowody z dokumentów oraz z zeznań świadków, które w przeważającej części zostały przez Sąd uwzględnione. Oddalił sąd pierwszej instancji wnioski o przesłuchanie świadków U. R., T. S., L. T. (1) albowiem nie miały one istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy (art. 227 kpc). Uwzględniony został wniosek powoda o dopuszczenie w sprawie dowodu z opinii Instytutu (...) z zakresu rynku samochodowego, albowiem Sąd uznał, że ekspertyza taka pozwoli dokonać wstępnej oceny, w jakim zakresie na zmianę obrotów i przychodów powoda wpłynęła ogólna sytuacja rynkowa, będzie też stanowić bazę informacji dla biegłego z zakresu ekonomiki i zarządzania przedsiębiorstwami dokonującego dokładnego wyliczenia szkody w postaci utraconych korzyści.

Sąd pierwszej instancji dopuścił dowód z opinii biegłego sądowego z zakresu ekonomii, finansów i zarządzania T. B. celem zweryfikowania, czy powodowa spółka istotnie poniosła szkodę w postaci utraconych zarobków o takim charakterze jak wskazała w pozwie, a jeśli tak, to czy szkoda ta pozostawała w adekwatnym związku przyczynowym z wydaniem przedmiotowych decyzji administracyjnych i ile wyniosła.

Z tytułu zwrotu kosztów pomocy prawnej powód domagał się zwrotu wynagrodzeń: za usługi doradztwa podatkowego - kwoty 29.529 zł, kwoty 1.000 zł, 2.000 zł, za usługi adwokackie - 2.800 zł, 500 zł, 4.270 zł, za reprezentowanie spółki przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w G. - 4.000 zł, za obsługę prawną w listopadzie 2003 r. - k. 1.400 zł, za opinię prawną - 5.000 zł (tabela - k. 9 verte, faktury - k. 160-169). Powód wywodził, że wszystkie te koszty były związane z podjętymi wobec spółki działaniami organów skarbowych. Dwie opinie prawne zostały przedłożone do akt sprawy I SA/Gl 1277/05 (pismo z 14.11.2008 r. - k. 1077-1086, t.VI).

Powód wskazywał, iż na dochodzone koszty pomocy prawnej składają się wydatki poniesione na opinie prawne, ponieważ zostały one wykorzystane w postępowaniu prowadzonym przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w G., dlatego też są one związane z działaniami podjętymi przez organy podatkowe.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji, argumentacja ta zasługuje na akceptację. Przedmiotowych ekspertyz nie można wprawdzie uznać za konieczne w celu prawidłowego zakończenia postępowania przed sądem administracyjnym. Sądowi przedstawia się dowody co do faktów nie co do prawa, które jest Sądowi znane. Z drugiej jednak strony, przyjmuje się, że strona może złożyć do opinii prawną jako emanację swojej argumentacji prawnej w danej sprawie. W takim przypadku, opinia traktowana jest jako wywód strony, przedstawienie jej poglądów. Trudno nie przyznać racji powodowi, że potrzeba zlecenia wykonania opinii prawnej wynika z przedmiotowych kontrowersji pomiędzy (...) a organami skarbowymi co do interpretacji przepisów podatkowych i wynikłych z tego postępowań administracyjnych, zakończonych sprawą w sądzie administracyjnym. Pozostaje to w zgodności z zasadami doświadczenia życiowego. Jeśli firma angażuje się w spór prawny, chce najpierw zweryfikować swoje racje, zasięgając opinii ekspertów. Związek przyczynowy nie budzi w tym przypadku wątpliwości.

To samo dotyczy audytu podatkowego zleconego spółce (...) jesienią 2003 roku. Nie ulega wątpliwości, że usługa ta została przez (...) zlecona w związku ze świeżo zaistniałym sporem z organami podatkowymi. Jak zeznał świadek S. S. (1), (...) zwrócił się o pomoc prawno-podatkową do (...) Polska zgodnie z sugestią przedstawicieli (...), którzy zainteresowali się problemami powódki latem 2003 r. (zeznanie świadka - k. 1228, t.VII). Powódka wykazała, że uiściła dochodzoną kwotę na rzecz (...) Polska zaświadczeniem wniesionym 21.5.2012 r., w związku z zakwestionowaniem przez pozwanego w dniu 16.5.2012 r. (w oparciu o dokument złożony do akt 2.5.2012 r. - k.1635,1640, t. IX) faktu zapłaty.

Inaczej ocenić wypadało roszczenia dotyczące wynagrodzenia za usługi adwokackie i doradztwa podatkowego. Nie ulega bowiem wątpliwości, że podmiot prowadzący działalność gospodarczą, zwłaszcza tak dużą jak powodowa spółka, korzysta z pomocy prawnej permanentnie i dotyczyć to może różnych spraw. Obarczony ciężarem wykazania związku przyczynowego pomiędzy deliktem pozwanego a wydatkami na ten cel (...) nie przedstawił dowodów na to, że sporne usługi prawnicze dotyczyły tylko sprawy przedmiotowych decyzji podatkowych. Skutkowało to oddaleniem żądania w tej części.

Oddaleniu podlegało powództwo w zakresie zwrotu kwoty 4.000 zł jako poniesionych kosztów pomocy prawnej, z której korzystał (...) w trakcie postępowania przed sądem administracyjnym. W tym względzie należy zgodzić się ze stroną pozwaną, iż koszty pomocy prawnej związanej z prowadzonym postępowaniem sądowo - administracyjnym zostały powodowi zwrócone w granicach określonych przez ustawodawcę i orzeczonych w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G.. Mocą przedmiotowego wyroku zasądzona została na rzecz powoda od pozwanego tytułem zwrotu kosztów sądowych kwota 11.433 zł (k.101). Sąd Administracyjny przyznał powodowi zwrot kosztów koniecznych do obrony jego praw i należytej pomocy prawnej w postępowaniu administracyjnym, zgodnie z regulującymi tę kwestię przepisami. Przez wymienione w art. 200 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi koszty postępowania niezbędne do celowego dochodzenia praw rozumieć należy koszty sądowe

(wpis i zwrot wydatków) oraz wynagrodzenie radcy prawnego (vide – wyrok WSA w Szczecinie z 30.6.2011 r., II SA/Sz 300/11, LEX nr 863894). Pełnomocnik powódki wyjaśnił, że dochodzona w sprawie niniejszej suma 4.000 zł to „kwota związana z prowadzeniem tego postępowania , jako wynagrodzenie kancelarii” (k. 1617, t. IX). Co do zasady żądanie takie jest słuszne, ale nie mogło zostać uwzględnione, gdyż nie przedstawiono Sądowi danych, które pozwalałyby stwierdzić, czy istotnie wynagrodzenie wypłacone Kancelarii (...) było o 4.000 zł wyższe od kwoty , której zwrot zasądził na rzecz powódki Wojewódzki Sąd Administracyjny (a więc ustalić, w jakiej części zwrot tego wydatku został już od pozwanego zasądzony).

Tak więc , z tytułu damnum emergens zasądzona została na rzecz powoda kwota 34. 529 zł (5.000 zł + 29.529 zł).

Rozważając zasadność roszczenia powoda o odszkodowanie za szkodę w postaci utraconych korzyści, Sąd pierwszej instancji wskazał ,iż szkoda związana z utraconymi korzyściami (lucrum cessans) polega na tym, że majątek poszkodowanego nie wzrósł tak, jakby się stało, gdyby nie nastąpiło zdarzenie, z którym połączona jest czyjaś odpowiedzialność. Wykazanie szkody rzeczowego rodzaju oraz jej wysokości jest trudne. W doktrynie i orzecznictwie wskazuje się w związku z tym , że szkoda taka ma zawsze charakter hipotetyczny i do końca nieweryfikowalny. Musi być jednak przez poszkodowanego wykazana z tak dużym prawdopodobieństwem, aby uzasadniała ona w świetle doświadczenia życiowego przyjęcie, że utrata korzyści rzeczywiście nastąpiła (wyrok SN z dnia 3 października 1979 r., II CR 304/79, OSNCP 1980, nr 9, poz. 164; wyrok SN z dnia 28 stycznia 1999 r., III CKN 133/98, niepubl.; wyrok SN z dnia 21 czerwca 2001 r., IV CKN 382/00, niepubl.; wyrok SN z dnia 28 kwietnia 2004 r., III CK 495/02, niepubl.; wyrok SN z dnia 23 czerwca 2004 r., V CK 607/03, LEX nr 194103; wyrok SN z dnia 26 stycznia 2005 r., V CK 426/04, niepubl.; wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 8.4.2010 r., syn. IACa 154/10 , LEX nr 628179).

Dla ustalenia zaistnienia szkody oraz jej wysokości porównuje się rzeczywisty stan majątku po zdarzeniu sprawczym ze stanem hipotetycznym, czyli takim, jaki by istniał, gdyby nie nastąpiło zdarzenie sprawcze; innymi słowy bada się stan majątkowy przed i po nastąpieniu zdarzenia szkodzącego dla wykrycia różnicy w stanie majątkowym (tzw. metoda dyferencycyjna, różnicowa). Ekspertyza instytutu (...) z 10.9.2010 r. potwierdziła, że mimo ogólnego trendu obniżania się wyników sprzedaży na rynku samochodowym w Polsce po roku 2004, producenci oferujący droższe samochody klasyfikowane w segmencie P., stopniowo zwiększali swoją sprzedaż oraz udział w rynku. Dotyczyło to m.inn. M. (opinia – k.1325-1327, t.VII).

Okoliczność, że powodowa spółka utraciła klientów na skutek kłopotów związanych z przedmiotowymi w sprawie działaniami organów podatkowych nie tylko została wykazana lecz także wynika w sposób logiczny z zasad doświadczenia życiowego. Nie może budzić wątpliwości, że rozprzestrzeniające się wśród klientów podmiotu gospodarczego informacje o tym, że dana firma ma problemy podatkowe, a jej majątek uległ zajęciu fatalnie wpływa na jej wizerunek biznesowy, podważa zaufanie kontrahentów i powoduje ich odpływ, w obawie, iż partner nie jest wiarygodny. Świadek S. S. (2) zeznał, że mimo, iż od lat 90-tych był klientem (...) -u i nabył u niego 5 lub 6 samochodów, zakończył wszystkie swe kontakty z powódką , gdy „ poszła wieść , że idzie do likwidacji, ponieważ US pablokował jej konta”. Świadek stwierdził wyraźnie, że od 34 prowadzi działalność gospodarczą i unika firm, które mają jakieś kłopoty. Podobnie zeznał J. O., zaznaczając, że ponieważ C. to mała miejscowość i wszyscy związani z branżą samochodową się znają, to kłopoty (...) -u były powszechnie wiadome. Nie mogło być inaczej, skoro np. klienci widzieli siedzibę powódki „ oflagowaną i zabezpieczoną taśmami”. Poza tym, klienci stwierdzali , że powódka nie dysponowała samochodami , jakie chcą kupić , lub częściami serwisowymi . Koreluje to z zeznaniami S. S. (1). Świadek ten podał kilka przykładowych firm, które dawniej klientami (...), a zrezygnowały z współpracy z powodem w okresie problemów spółki związanych z postępowaniami podatkowymi (zeznanie świadka S. S. (2)- k. 1196, świadka J. O. – k. 1197, zeznanie świadka S. S. (1) -k.1226-1227). Świadek J. S. zeznał, że aż do 2004 r. sprzedaż samochodów ciężarowych była na poziomie 30 rocznie, a potem w latach 2004-2005 byli klienci, którzy odmawiali zakupu u powódki. Jeden z klientów wstrzymywał się z odbiorem zamówionych w (...) pojazdów twierdząc, że „ poczeka , aż rozwiąże się ich sytuacja” . Świadek był wielokrotnie pytany w różnych rozmowach o powódce „kiedy się zwijają” (k. 1552-1553, t.VIII). Także biegły zakresu ekonomii, finansów i zarządzania T. B. stwierdził zdecydowanie, że zła opinia, która wytworzyła się wokół powódki w związku problemami z US była istotna kwestią, wpływającą na

ilość sprzedanych przez powódkę samochodów, bo „ w środowisku przedsiębiorców to jest bardzo istotna kwestia, co wynika z zasad doświadczenia życiowego” (zeznanie biegłego k. 1512 m t, VIII).

Powód przedstawił zestawienie sprzedanych pojazdów w kolejnych latach od 2002 do 2006 r. O ile w latach 2002-2003 liczna ta wynosiła ponad 240 samochodów, to w latach następnych obniżyła się do 130 (k.1237, t. VII). (...) złożył też do akt dane dotyczące udziału spółki w rynku (...) sprzedaży samochodów M. , obliczone w oparciu o informacje o sprzedaży tych aut w latach 2002-2006 zaczerpnięte z opinii SAMAR-u. Samochody osobowe określone zostały skrótami (...), dostawcze (...), a ciężarowe – (...). Z tak dokonanych wyliczeń powoda wynika, iż jego udział w rynku (...) wynosił : co do samochodów dostawczych - ok. 30% w latach 2002-2003, a potem 16-17%, co do samochodów osobowych - ok. 30% w latach 2002-2003, a potem 20-15%, co do samochodów ciężarowych - śr. 100 % w latach 2002-2003, a potem spadł do 71 , 22 i 8,5% (k. 1348, t. VII).

Powód przedstawił także wykaz obrazujący, w jakim procencie w kolejnych latach 2003-2006 realizował sprzedaż samochodów w odniesieniu do wysokości docelowej sprzedaży ustalonej przez partnera – M. (...). Z realizacji zamierzonego celu w granicach 135,53% w 2003 r. powód spadł w 2005 do poziomu 30,67% realizacji (k.1535 , t.VIII).

Powódka wykazała, że latem 2003 r. utraciła zdolność kredytową i że było to w sposób bezpośredni spowodowane działaniami pozwanego. W piśmie z dn. 24.7.2003 r. (...) Bank SA odmówił powódce kredytu, wskazując wprost na zajęcie przez Urząd Skarbowy środków trwałych spółki oraz wniosku o obciążenie hipoteką przymusową nieruchomości , która miała być przedmiotem zabezpieczenia spłaty kredytu . Bank określił sytuację powódki jako „niepewną” (pismo z 24.7.2003 r. – k. 159).

W opinii z lipca 2011 r. biegły sądowy z zakresu ekonomii, finansów i zarządzania T. B. podał - odnosząc się. do analizowanego okresu lat 2001-2006 - że powodowa spółka osiągnęła w tym czasie najniższe dochody w 2005 r. : 13 % dochodów z całego okresu. W tym roku działalność serwisowa miała swój największy (26%) udział w przychodach (...) , gdyż w ten sposób spółka wyrównywała spadek przychodów z działalności dealerskiej. W latach 2003-2006 miał miejsce niedobór środków obrotowych powoda (zapasów, należności, środków pieniężnych i rozliczeń międzyokresowych czynnych) będących wynikiem zajęć majątku obrotowego i trwałego spółki, dokonanych przez organy skarbowe. W 2005 r. nastąpił gwałtowny spadek zapasów, czyli majątku w samochodach częściach zamiennych . W tym czasie spadły też gwałtownie przychody ze sprzedaży (ok.33 mln zł w 2004 i 22 mln. w 2005 r.).

Biegły stwierdził dalej, że przyczyną niezrealizowania przez (...) inwestycji w postaci budowy nowego salonu sprzedaży M. w C. był brak środków obrotowych oraz odmowa banku udzielenia powodowi kredytu inwestycyjnego w wysokości 700.000 zł. W piśmie z dn. 24.7.2003 r. (...) odmówił spółce udzielenia kredytu wskazując na brak możliwości zabezpieczenia majątkowego. Zgodnie z wnioskiem kredytowym , zabezpieczenie stanowić miała hipoteka na nieruchomości powoda w C.. (...) wskazał, że środki trwale (...)zostały zajęte przez organy skarbowe, a nieruchomość, która miała być przedmiotem zabezpieczenia została obciążona hipoteką przymusową związku z przedmiotowymi decyzjami podatkowymi (pismo (...) z 24.7.2003 r. – k. 1427 , t. VIII).

W ocenie biegłego, nowy salon sprzedaży, który nie został wybudowany przez spółkę zgodnie z planami mógł przynieść w latach 2004-2006 r. zysk netto wynoszący 2.088.000 zł lub 2.816.000 zł . T. B. stwierdził, że powodowa spółka była dobrze zarządzana. Gdyby nie przedmiotowe problemy skarbowe, można przyjąć, że jej obroty w sprzedaży samochodów byłyby nie mniejsze niż przeciętne w województwie, a może nawet większe.

Biegły wyliczył, jaką stratę - wynikłą z przedstawionych wyżej skutków przedmiotowych w sprawie działań organów skarbowych - poniosła powodowa spółka w postaci:

obniżenia hipotetycznych dochodów ze sprzedaży samochodów - 535.000 zł lub 1.567.000 zł utraty hipotetycznych korzyści z niezrealizowanej inwestycji w C. - 1.243.000 zł lub 1.971.000 zł. T. B. przedstawił dwie wersje tych wyliczeń. Co do utraconych zysków ze sprzedaży , strata w wysokości 535.000 zł obliczona została przy założeniu , że dynamika sprzedaży (...) byłaby nie niższa niż w województwie (...), a strata w wysokości 1.567.000 zł obliczona została przy założeniu, że dynamika ta byłaby wyższa. Biegły zaznaczył przy tym : „Biorąc pod uwagę ,że spółka miała zamiar

zmodernizować salon sprzedaży w P., gdzie miałyby wówczas miejsce centrum sprzedaży regionalnej M. (zgodnie z zapowiedziami firmy (...)), a także wybudować nowy w C., są podstawy by przyjąć, że dynamika sprzedaży przewyższałaby średnią w województwie (...)" (k.1517, t. VIII).

Strona powodowa nie wzniosła uwag do opinii biegłego B. (k. 1492, t. VIII).

Ekspertyzę zakwestionował pozwany w piśmie z dn.13.10.2011 r. (k. 1496-1500, t. VIII). Skarb Państwa przedstawił następnie swe zastrzeżenia w piśmie datowanym 1.12.2011 r., wniesionym po przesłuchaniu biegłego T. B. na rozprawie w dniu 18 listopada 2011 r. (pismo pozwanego – k. 1548-1550). W konkluzji, strona pozwana wniosła o dopuszczenie w sprawie dowodu z opinii innego biegłego z zakresu z zakresu ekonomii, finansów i zarządzania stwierdzając, że opinia T. B. powinna zostać uzupełniona i jest nieprzydatna dla rozstrzygnięcia sprawy.

Sąd uznał ten zarzut za niezasadny i wniosek pozwanego oddalił, z przyczyn opisany poniżej.

Biegły zaprzeczył zarzutowi, jakoby pominął w swych rozważaniach, że spadek rentowności sprzedaży dealerskiej po 1999 r. dotknął całą branżę, a w 2005 r. miał miejsce kolejny spadek sprzedaży w województwie (...). T. B. wskazał, że spadek sprzedaży u powoda był głębszy niż w Polsce i województwie (...), a ponieważ spółka była dobrze zarządzana, nie było podstaw, by była w gorszej sytuacji niż analogiczna branża na Śląsku. Dlatego za jedną z przyczyn spadku sprzedaży biegły przyjął wpływ przedmiotowych działań organów skarbowych.

Odnosząc się do zarzutu, że spadek zysku operacyjnego powódki w 2005 r. był spowodowany kosztami podatku VAT i kradzieżą, biegły podał, że razem stanowiło to kwotę 730.000 zł, stanowiąca tylko 40% kosztów operacyjnych w 2005 r.

Pozwany stwierdził, że kwota dokonanego u powoda zabezpieczenia roszczeń podatkowych była na tyle niewielka, że nawet gdyby spółka nią dysponowała i przeznaczyła na prowadzenie działalności, to nie przyniosłaby ona majątku ruchomego spółki nie mogło spowodować niedoboru środków obrotowych i realnie ograniczyć powodowi możliwość prowadzenia działalności. Biegły wyjaśnił, że poddane krytyce zestawienie w tabeli nr (...) dotyczące utraconych korzyści z tytułu blokady środków pieniężnych wynoszących 17.300 zł ma tylko znaczenie poglądowe i stanowi 0,3 lub 0,8 % wyliczonej szkody. Także dane zawarte w tabeli nr (...) nie zostały użyte do obliczania szkody i miały charakter wyłącznie poglądowy.

Słusznie podniósł biegły, że strona pozwana w swych wywodach myliła „majątek ruchomy” pozwanej z zajęтыми u niej środkami obrotowymi. Zajęte samochody nie stanowiły majątku trwałego.

T. B. zaznaczył, że w opinii przedstawił własne wyliczenia, nie kierując się wnioskami co do wysokości szkody zawartymi w pismach powoda lub przedstawionej przez niego ekspertyzie L. T. z maja 2008 r. (której Sąd nie dopuścił w sprawie w charakterze dowodu, gdyż jest to opinia prywatna, wykonana na polecenie strony). „Zestawienie sprzedaży, a raczej strat sporządzone przez spółkę i przedstawione w piśmie z 24.1.2011 r. zamieściłem tylko informacyjnie. Żadnych danych z tego pisma nie wziąłem do swoich obliczeń” – stwierdził biegły. Niesłuszny był więc zarzut bezkrytycznego przyjęcia za prawdziwe twierdzeń jednego z uczestników procesu.

Przekonujące było powołanie się biegłego na dane zawarte w tabelach nr (...) i (...) jego opinii, gdzie wyraźnie odnotowano w 2005 r. spadek zapasów (samochodów i części zamiennych itp.) oraz przychodów ze sprzedaży. Te ostatnie obniżyły się w ciągu jednego roku pomiędzy 2004 a 2005 r. z 33 mln zł do 22 mln zł (tabele - k.1437, 1440, t. VIII).

Odnosząc się do zarzutu pozwanego, że z danych opinii wynika, iż spółka (...) dysponowała w przedmiotowym okresie kapitałem obrotowym, biegły wyjaśnił, że miała ona kapitał obrotowy ale niewystarczający do tego, by prowadziła sprzedaż na poziomie średniej wojewódzkiej, co dawniej czyniła, nawet poziom ten przekraczając. „Zakładając, że powódka uzyskiwałaby przychody nie mniejsze niż średnia wojewódzka, a może i wyższe, to generowałaby także większy kapitał obrotowy od rzeczywistego. Różnica między tymi kapitałami została przeze mnie wyliczona jako niedobór kapitału obrotowego” – wyjaśnił biegły, co Sąd uznał za przekonujące.

Pytania stawiane biegłemu odnośnie do tej części opinii pisemnej, która dotyczyła tego, jakie zyski utraciła powódka z tytułu zajętych środków pieniężnych nie dotyczyły meritum, gdyż nie była przedmiotem żądania pozwu szkoda w postaci utraconych korzyści z tytułu obrotu tymi pieniędzmi (k.1516, t. VIII).

Chybiona była zdaniem Sądu pierwszej instancji argumentacja pozwanego, że nie można przyjąć spowodowania szkody powodowej spółki, skoro w przedmiotowym okresie uzupełniała ona ubytki w zysku z działalności dealerskiej zwiększoną działalnością serwisową. Zachodzi związek przyczynowy pomiędzy działaniem organów skarbowych a obniżeniem się sprzedaży samochodów przez powódkę. Oznacza to, że powódka poniosła taką szkodę. Nie niweczy tego fakt, iż próbowała stratę tę niwelować, intensyfikując działalność gospodarczą innego rodzaju. Potwierdza to natomiast ocenę biegłego T. B., że powodowa spółka była dobrze zarządzana (pisemna odpowiedź biegłego z 5.11.2011 r. k. 1506-1509, t. VIII, ustna opinia biegłego z 18.11.2011 r. – k. 1511-1518, tamże).

Biegły T. B., zaznaczając, że przedstawił dwie wersje wysokości szkody powódki w postaci utraconych korzyści do oceny Sądu wyjaśnił, że obliczył je biorąc pod uwagę prognozy sprzedaży M. dotyczące średniej w województwie (...) (I wersja) oraz dane podane przez SAMAR i M. dla całej Polski i woj. (...) (II wersja). Stwierdził przy tym, że jego zdaniem, gdyby (...) zrealizował zamiar zmodernizowania salonu w P., gdzie miałyby wówczas miejsce centrum sprzedaży regionalnej M., a także wybudowania nowego salonu w C., to są podstawy, by przyjąć, iż dynamika sprzedaży u powoda przewyższałaby średnią w województwie (...) (zeznanie biegłego – k. 1517, t. VII). Sąd podzielił tę opinię, mając na uwadze ustalenia opinii biegłego tym, jak duży był udział i dynamika wzrostu sprzedaży dokonywanej przez powoda w rynku (...) przed wydaniem przedmiotowych w sprawie decyzji podatkowych, o czym była mowa wyżej. Skoro zaś wskaźniki te były tak korzystne dla (...), z całą pewnością byłyby jeszcze lepsze, gdyby powód zrealizował w 2003 r. swe plany uruchomienia nowego salonu sprzedaży. Logicznym jest, że zwiększyłyby się jego obroty i wzrosła jego pozycja na rynku (...) jako dealera M. na tym obszarze.

Powyższe przemawiało, zdaniem Sądu pierwszej instancji, za przyjęciem, że bardziej adekwatna do rzeczywistej straty powoda jest suma 1.567.000 zł. Uzasadniało to zasądzenie z tego tytułu kwoty 1.119.667,27 zł żądanej przez powoda.

Skoro oba warianty wysokości szkody wynikłej z utraty hipotetycznych korzyści z niezrealizowanej inwestycji w C. ustalone przez biegłego są wyższe niż opiewa żądanie powoda (1.243.000 zł lub 1.971.000 zł), zasądzeniu podlegała suma dochodzona pozwem, czyli 1.092.749,79 zł.

(opinia T. B. z 2011 r. – k. t. VII, opinia uzupełniająca z 5.11.2011 r. – k. 1506, opinia ustna biegłego z 18.11.2011 r. – k. 1511-1518, t. VIII).

Pełnomocnik powoda cofnął wniosek o dopuszczenie dowodu z opinii biegłego z zakresu budownictwa (k. 1518, t. VIII). Nie zostało wykazane, że powódka istotnie poniosła hipotetyczną szkodę polegającą na tym, iż na skutek podniesienia się poziomu cen w budownictwie realizacja zaplanowanej inwestycji wybudowania nowego salonu sprzedaży będzie teraz kosztować powódkę więcej o 218.932,64 zł, czyli o sumę odszkodowania, jakiej żądała z tego tytułu. Materiał dowodowy sprawy nie pozwalał na ustalenie, jaki był hipotetyczny koszt wybudowania salonu w zaplanowanym czasie, jakie byłyby koszty analogicznej inwestycji według cen obecnych, a także, czy przedmiotowa budowa będzie w przyszłości realizowana przez powódkę (co wiązać się będzie z poniesieniem zwiększonych kosztów budowy w porównaniu z okresem IV kwartału 2003 r.).

Zasadność tego segmentu roszczenia należało w ogóle ocenić jako wątpliwą; gdyby powódka rzeczywiście zrealizowała zaplanowaną budowę i poniosła zwiększone koszty, fakt szkody i związek przyczynowo-skutkowy mogłyby zostać wykazane i byłaby to wówczas szkoda w postaci *damnum emergens*. Natomiast szkoda w kształcie jaki przedstawiony został w pozwie nie może być oceniona jako „korzyści, które powódka mogłaby osiągnąć, gdyby jej szkody nie wyrządzono” w rozumieniu art. 361 § 2 kc.

O odsetkach sąd pierwszej instancji orzekł na mocy art. 481 kc, zgodnie z żądaniem, wobec wykazania, że powódka skierowała do pozwanego żądanie zapłaty z określeniem terminu do 30 czerwca 2008 r.

O kosztach orzeczono na zasadzie art. 100 kpc powódka wygrywa w zakresie 90,5% swego żądania . (...) uiścił wpis od pozwu w wysokości 100.000 zł oraz poniósł koszty opinii wydanych w sprawie w wysokości 11.650,85 zł (2.440 zł opinia Instytutu (...), 8606,35 zł opinia pisemna T. B., 604,50 zł opinia ustna T. B.) i koszty obsługi prawnej w wysokości 7.217 zł . Razem koszty powoda wyniosły 118.867,85 zł. Koszty obsługi prawnej pozwanego wyniosły 7.200 zł. Całe koszty procesu wyniosły zatem 126.067,85 zł.

Od wyroku tego wniósł apelację pozwany. Zaskarżył wyrok w punktach 1 i 3.

Zarzucił naruszenie :

1. Art. 228 i 233 kpc polegające na zaniechaniu zwrócenie uwagi stronom na fakt otrzymania pisma M. (...) o wysokości pojazdów sprzedanych przez powódkę jako okoliczności znanej sądowi z urzędu i dopuszczenie dowodu z ww. pisma na rozprawie w dniu 18 stycznia 2012 r. oraz przyjęciu wskazanych w ww. piśmie zestawień za wiarygodne bez jednoczesnego wypowiedzenia się w przedmiocie twierdzeń pozwanych w składanych w toku sprawy co do ilości sprzedawanych pojazdów i wynikających z tego faktu twierdzeń co do wysokości przychodów, mimo oczywistej rozbieżności zestawień powoda treścią ww. pisma.
2. Art. 233 w zw. z art. 278 kpc poprzez uznanie za prawidłową i rzetelną opinię biegłego sporządzoną na podstawie materiału dowodowego ustalanego przez biegłego w sposób dowolny bezpośrednio u strony powodowej poza dokumentami zgromadzonymi w akt sprawy.
3. Art. 233 kpc w zw. z art. 278 kpc polegające na uznaniu za udowodnioną okoliczności faktycznej dotyczącej pozycji rynkowej powódki w zakresie sprzedaży pojazdów w tym pojazdów ciężarowych, mimo że powyższa okoliczność nie była przedmiotem ustaleń w drodze dowodu z opinii biegłego Instytutu (...), natomiast ustalenia prowadzone w tym zakresie przez biegłego z zakresu rachunkowości zostały wykonane bez wymaganych wiadomości specjalnych i poza zakresem zleconej biegłemu tezy dowodowej.
4. Art. 227 w zw. z art. 278 w zw. z art. 286 kpc kpc poprzez oddalenie wniosku dowodowego strony pozwanej w przedmiocie dowodu z uzupełniającej opinii biegłego innego biegłego z zakresu rachunkowości pomimo potrzeby przeprowadzenia ww. dowodu z uwagi na to, opinia biegłego B. została przeprowadzona poza zakresem tezy dowodowej, biegły wnioskach opinii nie zawarł jednoznacznych ustaleń co do wysokości szkody, pominął w opinii okoliczności dotyczące strat w spółce w wyniku zdarzeń nadzwyczajnych oraz okoliczności dotyczące bardzo znaczących wydatków finansowych powódki w okresie objętym badaniem a w uzasadnieniu opinii używał argumentacji ocennej o charakterze negatywnym w odniesieniu do pozwanego, co wskazuje na brak obiektywizmu w sprawie , natomiast w opinii ustnej ponownie wskazał na dobrą kondycję powódki poza 2000 r. choć przyznał, że nie badał przyczyn wzrostu kosztów finansowych w 2005 r. w spółce, potwierdził wystąpienie w spółce kradzieży w 2005 r. oraz kosztów VAT w łącznej wysokości 730 tys tj. w wysokości przewyższającej dokonane zabezpieczenie oraz potwierdził, że spadek stanu środków pieniężnych w 2005 r. w bilansie powódki wynika z nakładów inwestycyjnych , ponadto zakwestionował wpływ stanu zapasów jako istotnego dla uzyskiwania wyższych przychodów przez powódkę oraz wskazał, że nie ma zależności pomiędzy przychodami sprzedaży a wysokością kapitału obrotowego.
5. Art. 233 kpc polegające na braku wszechstronnej oceny dowodów i pominięciu rozważaniach co do wysokości szkody i związku przyczynowego następujących okoliczności - wpływu na sytuację powoda czynności podejmowanych przez Prokurenta S. S. (1), który ujawniał kontrahentom fakt prowadzenia kontroli w spółce (zeznania świadka J. S.) oraz faktu, że to powód nagłaśniał w mediach spór , kontroli podatkowej - wpływu na sytuację powoda okoliczności zewnętrznych związanych z działalnością konkurencyjnego salonu w S., którego działalność podjęta w 2003 r. stanowi realną konkurencję dla powódki co stwierdza zarówno powód jak i biegły oraz którego zgodnie z zeznaniem świadka J. S. kontrahenci powoda m otrzymywać informacje o kontroli u powoda (zeznania świadka w protokole z dnia 2.12. 2011r.

6. Art. 233 kpc poprzez uznanie za udowodnioną szkodę powódki z tytułu utraty potencjalnych dochodów z nowego salonu w C. i pominięcie w rozważaniach następując okoliczności: - opinii biegłego Instytutu Badań Rynku Samochodowego Samar z której wynika jednoznacznie, że ilość dealerów marki M. (...) uległa zmniejszeniu ze względu na wysokie koszty budowy nowych salonów i spadek sprzedaży samochodów województwie (...), a wobec tego brak było racjonalnego uzasadnienia do budowy przez powódkę nowego salonu w C. w szczególności w bliskim sąsiedztwie salonu w P.,

- zeznań świadka P. R. (2) z M. (...) z których wynika, że powódka nie zawarła porozumienia co do budowy nowego salonu i takiego porozumienia ze względu na rozbieżności pomiędzy stronami nie zawarto,

- przyjęcia za wiarygodne możliwości wybudowania nowego salonu w okresie kilku miesięcy i uznanie, że powódka poniosła z tego tytułu szkodę w okresie 2004-2006 mimo, że powódka nie przedstawiła przekonujących dowodów wskazujących na realny zamiar budowy salonu, tj. nie przedstawiła pozwolenia na budowę oraz harmonogramu inwestycji, a także nie zawarła stosownego porozumienia z właścicielem marki M. (...) oraz pomimo posiadania środków finansowych w latach 2005-2006 nie podjęła się do dnia dzisiejszego realizacji ww. tak zyskowej wg biegłego inwestycji, natomiast rozbudowa salonu w P. tylko w celu spełnienia standardów marki trwała ponad dwa lata;

- wyjaśnień biegłego, że działalność w zakresie sprzedaży samochodów w latach 2004-2005 przynosiła straty powodowi, a tym samym zwiększenie sprzedaży nie przyczyniłoby się do zwiększenia zysków z działalności gospodarczej

7. Art. 233 kpc polegające na pominięciu wniosku z opinii biegłego Instytutu Badań Rynku Samochodowego Samar w sprawie i uznaniu że w okresie po 2004 r. w województwie (...) nastąpił wzrost sprzedaży pojazdów marki m. - mimo jednoznacznej opinii ww. biegłego z której wynika, iż w województwie (...) nastąpił w 2005 znaczny spadek sprzedaży pojazdów marki m.: osobowych o 185 sztuk oraz dostawczych o 52 sztuki.

8. Art. 233 kpc polegające na uznaniu za udowodnioną wysokość szkody i związku przyczynowego pomiędzy działaniami pozwanego a zasądzoną szkodą z pominięciem następujących okoliczności i rozbieżności

a. Stwierdzenia biegłego, że powódka nie odczuła negatywnego wpływu działań pozwanego w 2003 r.

b. Twierdzeń biegłego, że powódka dysponowała kapitałem obrotowym ale niewystarczającym aby prowadziła sprzedaż na poziomie średniej wojewódzkiej, mimo że biegły zaprzeczył istotności tych wyliczeń dla przedmiotu sprawy; wskazał że nie brał ich pod uwagę przy wyliczeniu wielkości szkody a ponadto biegły nie ustalił pozycji powoda w zakresie sprzedaży na rynku (...)

c. Twierdzenia biegłego, że wielkość zapasów nie jest istotna dla wysokości osiągniętych przez powódkę przychodów oraz wyjaśnień, że niski stan zapasów jest zjawiskiem korzystnym i pożądanym

d. Pominięciu twierdzeń biegłego, że w okresie 2003-2006 płynność finansowa powódki nie uległa zachwianiu a stan zasobów gotówkowych był wysoko i ulegał poprawie w porównaniu z okresem poprzednim

e. Pominięciu przy ocenie sprawy wniosku biegłego, że na zysk netto spółki w 2005 r. wpłynęły przede wszystkim okoliczności nadzwyczajne tj. pozostałe koszty operacyjne a nie działania pozwanego (str. 7 opinii oraz str. 7 protokołu rozprawy z dnia 18.11.2011r.)

9. Przepisu art. 417 kc poprzez uznanie za bezprawne, decyzji pozwanego wydane w 2003 - 2005 r., mimo, że decyzje z lat 2003-2004 zostały uchylone w toku kontroli instancyjnej przez Izbę Skarbową w celu uzupełnienia postępowania dowodowego, natomiast powoływany przez Sąd wyrok Sądu Administracyjnego w G. nie odnosi się do przedmiotowych decyzji a decyzja z 2005 r. została uchylona z uwagi na odmienną od dokonanej przez organy podatkowe wykładnię prawa.

10. Art. 361 kc poprzez uznanie, że w zakresie związku przyczynowego pomiędzy działaniem pozwanego i szkoda mieszczą się wydatki powoda na obsługę firmy doradztwa podatkowego

11. Art. 361 kc poprzez nieuwzględnienie w zasądzonym odszkodowaniu korzyści jakie osiągnął powód w postaci otrzymanych odsetek od zajętych kwot.

Wskazując na powyższe zarzuty wnosił o:

1. Zmianę zaskarżonego wyroku w zaskarżonej części i oddalenie powództwa w całości oraz zmianę orzeczenia w zakresie kosztów postępowania i przyznanie kosztów zastępstwa procesowego przed Sądem I instancji zgodnie z wnioskiem Prokuraturii,

ewentualnie wnosił o:

2. Uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie Sądowi Okręgowemu w Katowicach sprawy do ponownego rozpoznania;

3. W każdym zaś przypadku wnosił o zasądzenie od powoda kosztów postępowania apelacyjnego - w tym kosztów zwrotu kosztów zastępstwa procesowego na rzecz Skarbu Państwa - Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa według norm przepisanych.

4. Wnosił też o dopuszczenie dowodu z uzupełniającej opinii biegłego z zakresu rachunkowości na okoliczność ustalenia sytuacji finansowej powódki w okresie przed prowadzeniem postępowania podatkowego oraz w toku tego postępowania oraz ustalenia czy w okresie prowadzenia postępowania podatkowego nastąpiło pogorszenie sytuacji finansowej powódki na skutek dokonanych egzekucji podatkowych a jeżeli tak to w jakim stopniu.

Sąd Apelacyjny zważył co następuje:

Apelacja pozwanego jest częściowo zasadna.

Skarżący w apelacji zarzucał naruszenie zarówno prawa materialnego sprowadzające się do zarzutu braku bezprawności po stronie pozwanej oraz braku związku przyczynowego pomiędzy działaniem pozwanego, a szkodą, jak i naruszenie prawa procesowego w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy poprzez błędne ustalenie, że w wyniku działania pozwanego powód poniósł szkodę w wysokości ustalonej przez sąd pierwszej instancji.

Zdaniem Sądu Apelacyjnego chybione są podnoszone przez skarżącego zarzuty dotyczące braku bezprawności po stronie pozwanego oraz częściowo dotyczące braku związku przyczynowego pomiędzy działaniem pozwanego, a poniesioną przez powoda szkodą.

Jak wynika z poczynionych przez sąd pierwszej instancji prawidłowych ustaleń faktycznych w dniu 29 maja 2003r na skutek przeprowadzonej u powoda kontroli skarbowej Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) wydał decyzję nr (...) określającą powodowi zobowiązanie z tytułu podatku VAT za listopad 2000 roku w kwocie 549 952,00 złote oraz ustalającą dodatkowe zobowiązanie w tym podatku w kwocie 116 293,00 złote z tytułu zaniżenia zobowiązania podatkowego za ten miesiąc. W uzasadnieniu organ podatkowy wskazał, iż powód nie naliczył, nie zadeklarował i nie zapłacił należnego podatku od towarów i usług w kwocie 387 645,00 złotych, od czynności podlegającej opodatkowaniu określonej w art. ust. 3 pkt. 5a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, tj. wydania towarów w zamian za czynności nie podlegające opodatkowaniu, w postaci wniesienia przez powoda wierzytelności do (...) Sp.K. Od decyzji tej powód złożył odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w (...), który w/ w decyzję uchylił i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania na mocy decyzji z dnia 24 października 2003 roku nr (...). W uzasadnieniu organ odwoławczy wskazał m.in. na konieczność dokonania analizy zasadności obniżenia podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony, związany z wydatkami inwestycyjnymi poczynionymi na inwestycję w P.. Następnie Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wydał w dniu 4 lutego 2004 roku decyzję nr (...), określającą i ustalającą zobowiązanie z podatku VAT za miesiąc październik 2000 roku oraz decyzję nr (...), określającą powodowi

zobowiązanie w podatku VAT za listopad 2000 roku w kwocie 170 863,00 złotych. Organ podatkowy uznał, iż czynność prawna polegająca na rozwiązaniu umowy dzierżawy i zwrocie przedmiotu dzierżawy wraz z poczynionymi na nim nakładami, z jednoczesną zapłatą za poniesione nakłady nie jest czynnością podlegającą podatkowi VAT. W przeciwieństwie do czynności nieopodatkowanych ustawa o podatku VAT z 1993 roku nie ma zastosowania w całości, w tym również w zakresie określonym w art. 19 ust. 1 tej ustawy. Wobec tego powodowi nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony związany z realizacją przedmiotowej inwestycji. W konsekwencji w miesiącu październik 2000 roku powód powinien był dokonać korekty podatku VAT naliczonego, wynikającego z faktur VAT, dokumentujących wydatki inwestycyjne, który obniżył podatek VAT należny. Od w/w wydanych decyzji powód złożył odwołanie do organu II instancji. W wyniku przeprowadzonego postępowania organ odwoławczy na mocy decyzji z dnia 30 września 2004 roku nr (...) uchylił w/w decyzje i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. Organ podatkowy II instancji stwierdził, iż nie została przez organ I instancji zbadana kwestia zastosowania w przedmiotowej sprawie art. 20 ustawy o podatku VAT z 1993 roku. Wobec powyższego decyzją z dnia 17 stycznia 2005 roku nr (...) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) ustalił ponownie powodowi zobowiązanie podatkowe za miesiąc październik 2000 roku w kwocie 315 495,00 złotych oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie w tym podatku za ten miesiąc w kwocie 97 719,00. Z kolei decyzją z dnia 17 stycznia 2005 roku nr (...) ustalił zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług za miesiąc listopad 2000 roku w kwocie 170 863,00 złotych. Organ podatkowy stwierdził, iż zwrot nakładów ulepszających, jaki następuje w ramach obowiązków wynikających z art. 676 k.c. stanowi czynność cywilnoprawną nie podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT. Należało zatem stwierdzić, iż skoro czynność cywilnoprawna w postaci zbycia nakładów w zamian za udziały w spółce (...) Sp.K. nie była czynnością podlegającą opodatkowaniu, to powodowi nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony związany z realizacją przedmiotowej inwestycji. Dlatego też powód w październiku 2000 roku powinien był dokonać korekty podatku VAT naliczonego wynikającego z faktur VAT dokumentujących wydatki inwestycyjne, który obniżył podatek VAT należny. Zdaniem Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) powód w złożonej deklaracji VAT – 7 za październik 2000 roku zawyżył kwotę zwrotu, kwotę nadwyżki podatku VAT naliczonego nad podatkiem VAT należnym oraz nie wykazał zobowiązania, dlatego też zostało naliczone dodatkowe zobowiązanie w podatku VAT za miesiąc październik 2000 roku, a w konsekwencji również za miesiąc listopad 2000 roku.

Od powyższych decyzji powód złożył odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w (...). W wyniku przeprowadzonego postępowania odwoławczego obydwie decyzje z dnia 17 stycznia 2005 roku zostały utrzymane w mocy, na podstawie decyzji z dnia 31 maja 2005 roku nr (...). Na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 31 maja 2005 roku powód złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G., który wyrokiem z dnia 31 października 2005 roku w sprawie o sygn. akt I SA/GL 1277/05 uchylił zaskarżoną decyzję.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. w uzasadnieniu swego orzeczenia podkreślił, że sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej jedynie pod względem legalności i nie kierują się zasadami słuszności, czy sprawiedliwości społecznej. Stwierdził, iż w rozpatrywanej przez niego sprawie doszło do naruszenia przepisów prawa materialnego oraz przepisów postępowania, które miały istotny wpływ na wynik sprawy.

Sąd Administracyjny stwierdził, że organy podatkowe naruszyły przepisy prawa materialnego w postaci art. 10, 19 i 26 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Zaznaczył, iż nie można podzielić wykładni celowościowej w/w przepisów dokonanej przez organ podatkowy dla wyjaśnienia treści art.19 powołanej ustawy, jako że zarówno w orzecznictwie, jak i doktrynie obowiązuje pogląd, że w stosunku do ustaw podatkowych dla ustalenia znaczenia i zakresu tekstu prawnego, winno dokonywać się wykładni językowej, natomiast stosowanie wykładni celowościowej, gdzie znaczenie ma nie brzmienie słowne ustawy, lecz zawarte w niej dążenie do celu nie powinno mieć miejsca. „Odniesienie się do istoty podatku VAT, szerokie odwoływanie się do orzecznictwa sądowego celem wyjaśnienia znaczenia określonych terminów prawnych nie znajduje uzasadnienia w obowiązującym porządku prawnym.(...) stosowanie wykładni celowościowej gdzie znaczenie ma nie brzmienie słowne ustawy lecz zawarte w niej dążenie do celu nie powinno mieć miejsca”. Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. wskazał również, iż zaskarżona decyzja organu podatkowego została wydana 17 stycznia 2005 roku, w decyzji tej zakwestionowano

wydatki inwestycyjne za okres od 1999 roku, a więc zdarzeń podatkowych, co do których upłynął pięcioletni okres przedawnienia, określony w art. 68 ordynacji podatkowej. Nadto w sprawie doszło również do naruszenia przepisów prawa procesowego a to art. 210 § 4 ordynacji podatkowej, albowiem uzasadnienie faktyczne nie wskazuje okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. zaznaczył, iż wszystkie decyzje podatkowe wydawane w sprawie nie zawierają informacji na temat faktur, ich dat i kwot, które podlegały zakwestionowaniu.

W wyniku uchylecia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 31 maja 2005 roku wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. z dnia 31 października 2005 roku w sprawie o sygn. akt I SA/GI 1277/05, Dyrektor Izby Skarbowej w (...) decyzją z dnia 27 kwietnia 2006 roku uchylił w całości decyzje organu pierwszej instancji i umorzył postępowanie w sprawie. W uzasadnieniu wskazał, iż skoro Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że powód w okresach objętych wszystkimi przedmiotowymi decyzjami podatkowymi nie naruszył art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, to brak było podstaw do zmniejszenia przez organ kontroli skarbowej zadeklarowanego przez powoda w w/w okresach podatku naliczonego – w związku z dokonaniem w miesiącu października 2000 roku czynności nie podlegającej opodatkowaniu.

Ustalenia te poczynił sąd pierwszej instancji na podstawie dokumentów, których prawdziwości nikt nie kwestionował, szczegółowo w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wskazując jakie fakty na podstawie jakich dowodów ustalił, dlatego też te ustalenia faktyczne Sad Apelacyjny w całości podziela.

Rację ma, wbrew zarzutom skarżącego sąd pierwszej instancji upatrując odpowiedzialności pozwanego w art. 417 § 1 kc. Zgodnie z tym artykułem za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej ponosi odpowiedzialność Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego lub inna osoba prawna wykonująca tę władzę z mocy prawa. Wskazać przy tym trzeba, że część decyzji administracyjnych w sprawie niniejszej zostało wydanych przez 1 września 2004r., a część po tym dniu, jednakże podstawą odpowiedzialności pozwanego jest, jak słusznie przyjął sąd pierwszej instancji art. 417 § 1 kc.

Zgodnie z uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2006 r. III CZP 125/05 (OSNC 06/12/194, Wokanda 2006/6/1, Biul.SN 2006/4/7, M.Prawn. 2007/16/894) to 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 2004r., stanowi podstawę prawną odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną wydaniem i wykonaniem nieostatecznej decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, następnie uchylonej.

W wyroku z dnia 22.06.2012r., sygn. akt V CSK 338/11 (lex 12228613) Sąd Najwyższy stwierdził, iż legitymacja materialno-prawna czynna na podstawie art. 417 § 1 k.c. w brzmieniu sprzed zmiany dokonanej z dniem 1 września 2004 r. w związku z art. 77 Konstytucji RP przysługuje także tym podmiotom prawa cywilnego, których prawa lub interesy były przedmiotem pośrednich naruszeń wynikających z wykonywania władzy publicznej.

Z kolei w wyroku z dnia 8 marca 2012 r., sygn. akt III CSK 219/11 (LEX nr 1165289, OSNC-ZD 2012/3/66, Biul.SN 2012/6/12) Sąd Najwyższy wyraził pogląd, który to pogląd Sąd Apelacyjny podziela, że Skarb Państwa może odpowiadać na podstawie art. 417 § 1 k.c. za szkodę wyrządzoną natychmiast wykonanym postanowieniem administracyjnym, jeżeli w wyniku wniesienia zażalenia zostało ono uchylone jako bezpodstawne i nie doszło ostatecznie do stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej na podstawie art. 156 k.p.a. W rozpoznawanej sprawie chodziło o szkodę wyrządzoną w wyniku wykonania postanowienia administracyjnego o wstrzymaniu wykonania merytorycznej decyzji administracyjnej, przy czym postanowienie takie było nieostateczne w czasie jego wykonywania, a do tego wykonywania przystąpiono niezwłocznie po wydaniu. Jeżeli zatem już sam charakter prawny kwestionowanego rozstrzygnięcia nie pozwala przyjąć odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa na podstawie art. 417¹ § 2 k.c. (wiąże on bowiem tę odpowiedzialność z "wydaniem ostatecznej decyzji"), to na pewno otwiera się możliwość przypisania Skarbowi Państwa odpowiedzialności odszkodowawczej na podstawie ogólnego art. 417 § 1 k.c., przewidującego taką odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną w wyniku niezgodnego z prawem działania przy wykonywaniu władzy publicznej w różnych jego formach prawnych. **W**

rezultacie należy przyjąć, że Skarb Państwa może odpowiadać na podstawie art. 417 § 1 k.c. za szkodę wyrządzoną natychmiast wykonanym postanowieniem administracyjnym, jeżeli w wyniku wniesienia zażalenia zostało ono uchylone jako bezpodstawne i nie doszło ostatecznie do stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej na podstawie art. 156 k.p.a. Legalność pierwotnego, natychmiast wykonanego postanowienia została w ten sposób zweryfikowana w postępowaniu nadzorczym. Przyjęcie odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa na podstawie art. 417 § 1 k.c. mieści się zatem w ogólnym modelu tej odpowiedzialności przewidzianej w art. 77 ust. 1 Konstytucji.

Podziela też Sąd Apelacyjny stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone m.in. w wyroku z dnia 19.07. 2012r., sygn. akt II CSK 648/11 (lex 1215614), że odpowiedzialność deliktowa Skarbu Państwa, oparta na art. 417 k.c. i art. 417¹ k.c., powstaje wówczas, gdy spełnione są łącznie jej trzy ustawowe przesłanki: bezprawność działania lub zaniechania sprawcy, szkoda oraz normalny związek przyczynowy między bezprawnym zachowaniem sprawcy a szkodą. Kolejność badania przez sąd powyższych przesłanek nie może być dowolna. W pierwszej kolejności konieczne jest ustalenie działania (zaniechania), z którego, jak twierdzi poszkodowany, wynika szkoda oraz dokonanie oceny jego bezprawności, następnie ustalenie czy wystąpiła szkoda i jakiego rodzaju i dopiero po stwierdzeniu, że obie te przesłanki zachodzą, możliwe jest zbadanie istnienia między nimi normalnego związku przyczynowego.

Podziela, wbrew zarzutom skarżącego Sąd Apelacyjny stanowisko sądu pierwszej instancji, iż działanie pozwanego było działaniem bezprawnym.

W kwestii bezprawności działania Skarbu Państwa Sąd Najwyższy wypowiadał się wielokrotnie. I tak w wyroku z dnia 19 kwietnia 2012r., IV CSK 406/11(LEX nr 1169347) Sąd Najwyższy stwierdził, iż zachowanie niezgodne z prawem to zachowanie sprzeczne z porządkiem prawnym, polegające na sprzeczności między zakresem kompetencji organu, sposobem jego postępowania i treścią rozstrzygnięcia wynikającymi z wzorca ustawowego, a jego działaniem rzeczywistym.

Przesłanka niezgodności z prawem musi być rozumiana w sposób właściwy dla prawa cywilnego, tj. jako sprzeczność działania lub zaniechania z porządkiem prawnym sensu largo, co wyklucza możliwość jakiegokolwiek dyferencjacji skali czy stopnia bezprawności zachowania. Bezprawność działania oznacza naruszenie przez władzę publiczną przepisów prawa, ale jedynie takie naruszenie, które stanowiło warunek konieczny do powstania szkody i którego normalnym następstwem w danych okolicznościach jest powstanie szkody. Natomiast w wyroku z dnia 9.09.2011r., sygn. akt ICSK 684/10, lex 989122 Sąd Najwyższy wyraził pogląd, że nie ma uzasadnionych podstaw do takiej wykładni art. 417 § 1 k.c., która łączyłaby odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną w wyniku niezgodnego z prawem zachowania lub zaniechania jedynie do wypadków, w których niezgodność z prawem ma charakter rażący. Dla odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa na podstawie art. 417 § 1 k.c. za szkodę wyrządzoną w wyniku niezgodnego z prawem wydania nieprawomocnego orzeczenia istotna jest jedynie okoliczność, czy strona nie mogła zapobiec jej powstaniu lub rozmiarom przy pomocy przysługujących jej środków prawnych.

W wyroku z dnia 18 czerwca 2010r., sygn. akt V CSK 422/09 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 całości podzielił 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 za wadliwe uznał ten sąd uzależnianie odpowiedzialności Skarbu Państwa od kwalifikowanej bezprawności obejmującej swym zakresem jedynie rażące naruszenie prawa przez organ pierwszej instancji.

Zwrócił także uwagę Sąd Najwyższy na fakt, iż **gdy zaskarżone decyzje podatkowe są natychmiast wykonalne strona postępowania podatkowego nie ma instrumentów, które pozwoliłyby jej**

obronić się przed negatywnymi skutkami wykonania nieostatecznej decyzji, na co zwrócił także uwagę Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 26 kwietnia 2006 r.

W tym stanie rzeczy postępowanie administracyjne zapoczątkowane decyzją z dnia 29 maja 2003r. zakończyło się dopiero w dniu 31 maja 2005r., kiedy to Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. uchylił zaskarżoną decyzję i wskazał, że w rozpatrywanej sprawie doszło do naruszenia przepisów prawa materialnego oraz przepisów postępowania. Stwierdził, że organy podatkowe naruszyły prawo materialne, a to art. 10,19 i 26 ustawy o podatku od towarów i usług i o podatku akcyzowym . Podkreślił, że nie można podzielić wykładni celowościowej w/w przepisów dokonanej przez organ podatkowy dla wyjaśnienia treści art. 19 powołanej ustawy, jako, że zarówno w orzecznictwie jak i doktrynie obowiązuje pogląd, że w stosunku dla ustaw podatkowych zarówno dla ustalenia znaczenia i zakresu tekstu prawnego winno dokonać się wykładni językowej, natomiast stosowanie wykładni celowościowej, gdzie znaczenie ma nie słowne brzmienie ustawy lecz zawarte w niej dążenie do celu nie powinno mieć miejsca. Nadto podkreślił, iż w sprawie doszło również do naruszenia przepisów prawa procesowego a to art. 210 § 4 ordynacji podatkowej, albowiem uzasadnienie faktyczne nie wskazuje okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, wszystkie decyzje podatkowe wydawane w sprawie nie zawierają informacji na temat faktur, ich dat i kwot, które podlegały zakwestionowaniu.

Na skutek tego wyroku Dyrektor Izby Skarbowej w (...) wydał w dniu 27 kwietnia 2006r. decyzję, w której uchylił w całości decyzje organu pierwszej instancji i umorzył postępowanie w sprawie.

Reasumując w ocenie Sądu Apelacyjnego, wbrew zarzutom skarżącego zasadnie przyjął sąd pierwszej instancji, że działanie pozwanego było działaniem bezprawnym.

W dalszej kolejności rozważyć należało kolejne zarzuty skarżącego, a mianowicie czy na skutek bezprawnego działania pozwanego powód poniósł szkodę i w jakiej wysokości.

Sąd pierwszej instancji zasądził na rzecz powoda kwoty : 34.529 z tytułu poniesionej szkody, oraz 1. 119.667 zł kwoty z tytułu utraconych korzyści w postaci obniżenia dochodów ze sprzedaży samochodów oraz kwoty 1.092.749,79 zł z tytułu utraconych korzyści z niezrealizowanej inwestycji w C..

Zgodnie z art. 361. § 1 kc zobowiązany do odszkodowania ponosi odpowiedzialność tylko za normalne następstwa działania lub zaniechania, z którego szkoda wynikła. § 2 tegoż artykułu stanowi, że w powyższych granicach, w braku odmiennego przepisu ustawy lub postanowienia umowy, naprawienie szkody obejmuje straty, które poszkodowany poniósł, oraz korzyści, które mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono.

Z cytowanego wyżej przepisu wynika, że szkoda polega albo na stracie, którą poniósł poszkodowany (damnum emergens), albo pozbawieniu poszkodowanego korzyści, które mógłby uzyskać, gdyby mu szkody nie wyrządzono (lucrum cessans).

Strata (damnum emergens) to każde pogorszenie się sytuacji majątkowej (zmniejszenie aktywów lub zwiększenie pasywów) poszkodowanego, w wyniku czego poszkodowany staje się uboższy, niż był przed doznaniem szkody (A. Rembéliński (w:) Kodeks..., s. 276). Inaczej rzecz ujmując, stratą jest pomniejszenie majątku poszkodowanego, polegające na zmniejszeniu, uszczupieniu aktywów poprzez zniszczenie, utratę lub uszkodzenie określonych składników majątkowych albo obniżenie ich wartości. Stratą będzie również zwiększenie, przybycie pasywów poprzez np. powstanie nowych zobowiązań albo ich zwiększenie.

Prawidłowo w ocenie Sądu Apelacyjnego przyjął sąd pierwszej instancji, że powódka poniosła w związku z bezprawnym działaniem pozwanego stratę w łącznej kwocie 34.529zł, na którą to kwotę składały się 5.000zł za opinię prawną oraz kwota 29.529zł z tytułu wydatków na opinie prawne, które powód zlecił wobec podjętych przeciwko powodowej spółce działań organów skarbowych. Wydatki te zostały szczegółowo udokumentowane przez powoda. Wbrew zarzutom pozwanego rację ma sąd pierwszej instancji przyjmując, iż powód miał w tym stanie rzeczy podstawy do zlecenia wydania takich opinii, problem był skomplikowany, a powodowa spółka prowadząc sprzedaż samochodów nie ma obowiązku zatrudniać specjalistów od prawa podatkowego. Słusznym więc było, że w sytuacji

sporu z Urzędem Skarbowym dotyczącym odmiennej interpretacji przepisów prawa podatkowego powodowa spółka skorzystała z pomocy fachowców zlecając im wydanie opinii prawnej. Trafnie więc, wbrew zarzutom skarżącego sąd pierwszej instancji zasądził na rzecz powoda kwotę 34. 529 zł z tytułu poniesionych kosztów opinii prawnych.

Inaczej przedstawia się rzecz gdy chodzi o odszkodowanie żądane przez powodową spółkę z tytułu utraconych korzyści.

Szkoda związana z utraconymi korzyściami (lucrum cessans) polega na tym, że majątek poszkodowanego nie wzrósł tak, jakby się stało, gdyby nie nastąpiło zdarzenie, z którym połączona jest czyjaś odpowiedzialność. Ujmując rzecz obrazowo, wskazuje się, że skutek doznania tego rodzaju uszczerbku poszkodowany nie staje się bogatszy o to, czego bez wyrządzenia mu szkody mógł oczekiwać w przyszłości (zob. A. Rembieliński (w:) Kodeks..., s. 277). W orzecznictwie przyjęto, że szkodą w przypadku utraconych korzyści jest szkoda, którą określa to, co nie weszło do majątku poszkodowanego na skutek zdarzenia wyrządzającego tę szkodę, a inaczej mówiąc, to, co weszłoby do majątku poszkodowanego, gdyby zdarzenie wyrządzające szkodę nie nastąpiło (wyrok SN z dnia 18 stycznia 2002 r., I CKN 132/01, LEX nr 53144).

Szkoda w postaci utraconych korzyści ma zawsze charakter hipotetyczny i do końca nieweryfikowalny. Nie można bowiem mieć z reguły pewności, czy dana korzyść została osiągnięta przez poszkodowanego, gdyby nie zdarzenie szkodzące. Jednak szkoda taka musi być przez poszkodowanego wykazana z tak dużym prawdopodobieństwem, aby uzasadniała ona w świetle doświadczenia życiowego przyjęcie, że utrata korzyści rzeczywiście nastąpiła (por. wyrok SN z dnia 3 października 1979 r., II CR 304/79, OSNCP 1980, nr 9, poz. 164; wyrok SN z dnia 28 stycznia 1999 r., III CKN 133/98, niepubl.; wyrok SN z dnia 21 czerwca 2001 r., IV CKN 382/00, niepubl.; wyrok SN z dnia 28 kwietnia 2004 r., III CK 495/02, niepubl.; wyrok SN z dnia 23 czerwca 2004 r., V CK 607/03, LEX nr 194103; wyrok SN z dnia 26 stycznia 2005 r., V CK 426/04, niepubl.; A. Rembieliński (w:) Kodeks..., s. 277). Przepis art. 361 § 2 k.c. w części dotyczącej utraconych korzyści wymaga przyjęcia hipotetycznego przebiegu zdarzeń i ustalenia wysokiego prawdopodobieństwa utraty korzyści. Ustawodawca nie wskazał bliższych kryteriów budowania tych hipotez, pozostawiając je wiedzy i doświadczeniu życiowemu składu orzekającego, stosowanym odpowiednio do okoliczności sprawy (wyrok SN z dnia 14 października 2005 r., III CK 101/05, LEX nr 187042). Szkoda w postaci lucrum cessans nie powstaje równocześnie ze zdarzeniem wyrządzającym szkodę, lecz jest jego późniejszym następstwem (wyrok SN z dnia 19 czerwca 2008 r., V CSK 18/08 LEX nr 424431).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy należało zatem rozważyć czy w okolicznościach niniejszej sprawy powód wykazał, że na skutek bezprawnych działań pozwanego istotnie poniósł szkodę.

Jak wynika z poczynionych przez sąd pierwszej instancji ustaleń faktycznych, poczynionych w oparciu o dokumenty, których prawdziwości nikt nie przeczył na skutek wydawania przez pozwanego decyzji, które były natychmiast wykonalne zostało wobec powoda wszczęte postępowanie egzekucyjne, w toku którego doszło do zajęcia majątku powoda na poczet zabezpieczenia zobowiązań podatkowych - podatku VAT, powstałych na skutek przedmiotowych decyzji wydanych przez organ kontroli skarbowej. I tak na podstawie decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) z dnia 29 maja 2003 roku zajęto samochody, których sprzedaż jako dealer prowadził powód oraz środki trwałe Spółki. Nadto dokonano zajęcia posiadanych przez powoda udziałów w spółce komandytowej (...) Sp. K., tj. 40 % udziałów o wartości 2 150 000,00 złotych. Zajęcie zostało uchylone w dniu 30 września 2004 roku.

W dniu 18 sierpnia 2003 roku Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. dokonał zajęcia rachunku bankowego powoda w Banku (...) S.A. Dnia 29 sierpnia 2003 roku Bank dokonał przeksięgowania kwoty 567 821,19 złotych na rachunek blokady, a tym samym nastąpiło zwolnienie rachunku bieżącego, przy zabezpieczeniu środków pieniężnych na wydzielonym rachunku. Zwolnienie zabezpieczenia poprzez odblokowanie środków pieniężnych i przekazanie ich na rachunek bieżący wraz z odsetkami nastąpiło w dniu 6 listopada 2003 roku.

Na wniosek wierzyciela, tj. Skarbu Państwa – Urzędu Kontroli Skarbowej w (...), Sąd Rejonowy w Częstochowie dokonał w dniu 2 września 2003 roku wpisu hipoteki przymusowej w kwocie 503.938 złotych, która została wykreślona w dniu 2 listopada 2004 roku. Przedmiotem hipoteki była nieruchomości, której wartość według ceny zakupu wynikającej z aktu notarialnego datowanego na sierpień 1998 roku wynosiła 750.000 złotych, która to cena do

wymiaru opłaty skarbowej zwiększona została, na mocy decyzji właściwego organu podatkowego, do kwoty 755.000 złotych. W celu zabezpieczenia zobowiązania podatkowego określonego na mocy wydanych decyzji z dnia 17 stycznia 2005 roku, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w S. dokonał zajęć rachunku bankowego powoda w Banku (...) S.A. w dniach od 26 sierpnia 2005 roku do dnia 6 września 2005 roku do kwoty 400.092,05 złotych.

W dniu 7 września 2005 roku nastąpiła zmiana zajęcia rachunku bankowego na udziały w spółce komandytowej (...) Sp.K. Pozostała kwota do zabezpieczenia wynosiła 25 432,30 złotych w stosunku do wartości przedmiotu zajęcia tj. udziałów w kwocie 2 150 000,00 złotych. Zwroty zajętych środków pieniężnych zostały dokonane w dniach : 24 kwietnia 2006 roku – Izba Skarbowa w (...) zwróciła zasądzone koszty sądowe w wyroku WSA z dnia 31 października 2005 roku w kwocie 11 433,00 zł, 5 maja 2006 roku – Pierwszy (...) Urząd Skarbowy dokonał zwrotu podatku VAT za październik 2000 rok w kwocie 174 614,26 zł wraz z odsetkami w kwocie 214 509,00 zł, 9 maja 2006 roku – Pierwszy (...) Urząd Skarbowy dokonał zwrotu odsetek i kosztów egzekucyjnych w kwocie 42.453,32 zł.

Sąd pierwszej instancji uznał za wykazane dwie szkody wskazywane przez powoda , a mające związek z bezprawnymi działaniami pozwanego, a to szkodę w wysokości 1 119 677,27 złotych z tytułu utraconych przez Spółkę korzyści w wyniku spadku sprzedaży i utrata przez Spółkę zysków ze sprzedaży w wyniku niezrealizowanej inwestycji w kwocie 1.092.749,79 złotych.

Obie szkody wymagają odrębnego rozważenia.

Jeśli chodzi o szkodę w postaci utraconych korzyści w kwocie 1.119.677,27 zł z tytułu spadku sprzedaży samochodów to podzielić , wbrew zarzutom skarżącego należy stanowisko sądu pierwszej instancji, że nie budzi wątpliwości, że fakt, iż informacje o tym, że powódka ma kłopoty związane z nie regulowanymi podatkami, a Urząd Skarbowy zajął jej konta z pewnością źle wpłynęła na wizerunek biznesowy firmy, podważyła zaufanie klientów do jej wiarygodności finansowej i spowodowała odpływ klientów. Powódka sprzedawała samochody marki M. , są to samochody drogie, a sprzedawała je w systemie przedpłat , klient musi wpłacić zatem powodowej firmie pieniądze tytułem ceny za samochód , w tej sytuacji logicznym jest, że klienci dowiedziawszy się o kłopotach firmy i zajętych kontach zwrócili się do innego dealera , zwłaszcza, że na rynku jest duża konkurencja , natomiast odbudowanie wizerunku i zaufania klientów trwało długo. Potwierdza to również przeprowadzone postępowanie dowodowe . Świadek S. S. (2) zeznał, że mimo , iż od lat 90-tych był klientem (...) i nabył u niego 5 lub 6 samochodów, zakończył wszystkie swe kontakty z powódką , gdy „ poszła wieść , że idzie do likwidacji, ponieważ US poblokował jej konta”. Świadek stwierdził wyraźnie , że od lat prowadzi działalność gospodarczą i unika firm , które mają jakieś kłopoty. Podobnie zeznał J. O. , zaznaczając , że ponieważ C. to mała miejscowość i wszyscy związani z branżą samochodową się znają , to kłopoty (...) były powszechnie wiadome. Nie mogło być inaczej, skoro np. klienci widzieli siedzibę powódki „ oflagowaną i zabezpieczoną taśmami”. Poza tym, klienci stwierdzali, że powódka nie dysponowała samochodami, jakie chcą kupić, lub częściami serwisowymi. Koreluje to z zeznaniami S. S. (1). Świadek ten podał kilka przykładowych firm, które dawniej klientami (...), a zrezygnowały z współpracy z powodem w okresie problemów spółki związanych z postępowaniami podatkowymi (zeznanie świadka S. S. (2)- k. 1196, świadka J. O. – k. 1197, zeznanie świadka S. S. (1) -k.1226-1227). Świadek J. S. zeznał, że aż do 2004 r. sprzedaż samochodów ciężarowych była na poziomie 30 rocznie, a potem w latach 2004-2005 byli klienci ,którzy odmawiali zakupu u powódki. Jeden z klientów wstrzymywał się z odbiorem zamówionych w (...) pojazdów twierdząc, że „ poczeka , aż rozwiąże się ich sytuacja”. świadek był wielokrotnie pytany w różnych rozmowach o powódce „kiedy się zwijają” (k. 1552-1553 , t.VIII). Także biegły zakresu ekonomii, finansów i zarządzania T. B. stwierdził zdecydowanie , że zła opinia , która wytworzyła się wokół powódki w związku problemami z US była istotną kwestią , wpływającą na ilość sprzedanych przez powódkę samochodów, bo „ w środowisku przedsiębiorców to jest bardzo istotna kwestia, co wynika z zasad doświadczenia życiowego” (zeznanie biegłego k. 1512 m t, VIII).

Dokonanie ustaleń pozwalających na ocenę zasadności tego żądania powoda wymaga niewątpliwie wiadomości specjalnych, dlatego też należało zasięgnąć w tym przedmiocie opinii biegłego.(art. 278kpc). Sąd pierwszej instancji oparł swe ustalenia dotyczące strat powódki z tytułu spadku sprzedaży samochodów na opinii biegłego T. B., który wyliczył te straty(w wersji przyjętej przez sąd I instancji) na kwotę 1.567.000 zł. Do tej opinii pozwany złożył szereg zarzutów, biegły wnioski swej opinii podtrzymał i złożył wyjaśnienia, które w ocenie Sądu pierwszej instancji pozwoliły

na podzielenie wniosków złożonej przez niego opinii. Zarzuty te pozwany podtrzymał w apelacji. Z uwagi na fakt, iż istotnie szkoda w postaci utraconych korzyści jest zawsze hipotetyczna i nie do końca weryfikowalna Sąd Apelacyjny (mimo, że opinia biegłego B. nie była błędna) zdecydował się na uzupełnienie postępowania dowodowego poprzez dopuszczenie dowodu z opinii biegłego z zakresu nauk ekonomicznych dr J. K. na okoliczność :

A) Ustalenia sytuacji finansowej powódki (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w P. w latach 2000-2002 (tj. w okresie poprzedzającym prowadzenie wobec niej postępowania podatkowego) oraz w okresie w latach 2003-2006 (tj. w okresie prowadzenia w stosunku do powódki postępowania podatkowego dotyczącego VAT za październik i listopad 2000 roku);

B) Ustalenia, czy w okresie prowadzenia w stosunku do powódki postępowania podatkowego dotyczącego VAT za październik i listopad 2000 roku nastąpiło pogorszenie się sytuacji finansowej, w jakim stopniu i jakie były tego przyczyny; w szczególności, czy na ewentualne pogorszenie sytuacji finansowej wywarły wpływ, w jaki sposób i w jakim stopniu następujące działania organów podatkowych;

a) Decyzje Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) z dnia 29 maja 2003 roku, z dnia 4 lutego 2004 roku i z dnia 17 stycznia 2005 roku,

b) Decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w (...) z dnia 31 maja 2005 roku,

c) Zajęcie ruchomości dokonane w lipcu 2003 roku,

d) Zajęcie udziałów powódki w Spółce Komandytowej (...) w lipcu 2003 roku i we wrześniu 2005 roku,

e) Zajęcie wierzytelności z rachunków bankowych dokonane w sierpniu 2003 roku oraz w okresie od sierpnia do września 2005 roku

f) Ustanowienie hipoteki przymusowej na należącej do powódki nieruchomości we wrześniu 2003 roku.

C) Czy, gdyby nie miały miejsca zdarzenia wymienione wyżej w podpunktach a)-f), powódka w latach 2003-2006 mogłaby sprzedać większą ilość pojazdów marki M., niż faktycznie sprzedała w tym okresie. W razie pozytywnej odpowiedzi na to pytanie: o ile większy zysk ze sprzedaży samochodów marki M. uzyskalaby powódka w latach 2003-2006 w porównaniu do zysku rzeczywiście osiągniętego z tego tytułu we wskazanym okresie? (z tym zastrzeżeniem, że dla ustaleń we wskazanym przedmiocie należy przyjąć dane dotyczące sprzedaży samochodów marki M. w kraju, w województwie (...) oraz powódki przedstawione w piśmie (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z dnia 20 lipca 2010 roku karty 1311-1312 akt sprawy).

Taka szczegółowa teza opinii miała na celu rozwianie wątpliwości pozwanego, podnoszonych co do opinii biegłego T. B. . Sąd Apelacyjny wskazał bowiem biegłemu jakie konkretne dane miał wziąć pod uwagę dokonując wyliczeń.

We wnioskach opinii biegły stwierdził , iż gdyby nie miały miejsca zdarzenia a)-f) wymienione w tezie dowodowej powódka mogłaby w latach 2003-2006 sprzedać większą ilość samochodów marki M., niż faktycznie sprzedała w tym okresie. W związku z tym, w latach 2003-2006 mogła osiągnąć większy zysk ze sprzedaży samochodów marki M., w porównaniu do zysku faktycznie osiągniętego z tego tytułu we wskazanym okresie. Ostatecznie, straty powódki wyniosły:

• Za rok 2004, kwota: 839933,61 PLN

• Za rok 2005, kwota: 524083,70 PLN

• Za rok 2006, kwota: 81231,07 PLN

Razem: 1.445.248,38 PLN

Biegły szczegółowo uzasadnił swą opinię i przyjęte w niej wyliczenia, podkreślając, iż wszystkie wyniki zostały szczegółowo wyliczone w punktach 3.1-3.3 opinii z dnia 10 maja 2013r (k 1751 i nast. akt) , których to wyliczeń ze względu na ich obszerność nie ma potrzeby przytaczać w uzasadnieniu. Wskazać jedynie należy, iż biegły wyjaśnił, że poza czynnościami polegającymi na wydaniu decyzji przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) z dnia 29 maja 2003r, z dnia 4 lutego 2004r i z dnia 17 stycznia 2005r żadna z pozostałych czynności nie wpłynęła negatywnie na sytuację finansową powódki w latach 2003- 2006 w sensie rzeczywistego zmniejszenia jej aktywów bilansowych. Czynność wywołała szkodę (damnum emergens) w kwocie netto 34.529 zł. Czynności wymienione w punktach a-f tezy dowodowej zdaniem biegłego wpłynęły na obniżenie możliwości sprzedażowej powoda. Biegły szczegółowo wskazał pozostałe czynności , a to zajęcie ruchomości dokonane w lipcu 2003r., zajęcie udziałów w spółce Komandytowej (...) w lipcu 2003r. i wrześniu 2005r., zajęcie wierzytelności z rachunków bankowych dokonane w sierpniu 2003r. oraz w okresie od sierpnia do września 2005 oraz ustanowienie hipoteki przymusowej na nieruchomości należącej do powódki we wrześniu 2003r., również choć w różnym stopniu zmieniały na niekorzyść powoda możliwość swobodnego dysponowania składnikami majątku, z pewnością powodowały zakłócenia w realizacji celów biznesowych. Skoro najważniejszym celem powoda było generowanie zysku netto z działalności polegającej na sprzedaży fabrycznie nowych samochodów oraz świadczeniu usług serwisowych to bez wątpienia wpływały one też na ograniczenie możliwości sprzedażowych powódki , w tym samochodów nowych. Biegły oszacował utracony zysk w tym okresie metodą dyferencyjną przez porównanie zysku netto powoda z wysoce uprawdopodobnionym zyskiem netto powoda, jaki zaistniałby gdyby nie nastąpiły zdarzenia c-f wyrządzające szkodę. Podkreślił też biegły, że estymacja strat powódki wyrażonych w kategorii zysku netto, została dokonana z zachowaniem należytej ostrożności. Straty powódki, które należy traktować w kategorii czystych strat finansowych wyznaczono bowiem na podstawie wysoce uprawdopodobnionych możliwości sprzedażowych powódki zgodnie z trendami sprzedażowymi samochodów marki M. na rynku województwa (...).

Opinia ta był kwestionowana przez stronę pozwaną. Strona powodowa złożyła raport z dnia 10 czerwca 2012r z badania sprawozdania finansowego powodowej spółki za rok obrotowy 2001r. Sąd Apelacyjny dopuścił dowód z pisemnej opinii uzupełniającej tego biegłego polecając mu wziąć po uwagę złożony przez stronę powodowa raport i ustosunkować się do zarzutów strony pozwanej. Biegły w uzupełniającej opinii z dnia 8.11.2013r. wskazał, że nowe materiały nie pozwoliły mu na zmianę wniosków i podtrzymał swoje ustalenia odnośnie łącznej wysokości strat powódki i ich rozkładu w okresie badania. Natomiast odnośnie do zarzutów pozwanego biegły uznał je za nieuzasadnione i szczegółowo się do nich odniósł.

Odnośnie zarzutu, że do wyliczeń wzięto rok 2006r. biegły wyjaśnił, że istnieje okres tzw. inkubacji szkody straty w tym roku są bez wątpliwości spowodowane wcześniejszym działaniem pozwanego. Wyjaśnił także, że zgodnie z przepisem art. 42 ust 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości na wynik finansowy netto składają się między innymi wynik działalności operacyjnej, w tym z tytułu pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, zaś ust. 2 tego artykułu ostatecznie wskazuje jak należy ustalać wynik na działalności operacyjnej. Teza sformułowana przez pozwanego i stanowiąca, że wydłużanie terminów spłaty zobowiązań, jest zjawiskiem korzystnym dla powoda, jako źródło finansowania działalności, jest zdaniem biegłego irracjonalna. Mogło tak być w przypadku powódki, ale tylko wówczas gdyby owe „wydłużania”, nie były wynikiem zajęć komorniczych, wymuszonych przez organy podatkowe. Powołał się w tym zakresie na uregulowania zawarte w ustawie z dnia 12 czerwca 2003 roku o terminach zapłaty w transakcjach handlowych ([Dz.U.2003.139.1323, ze zm.]). W szczególności przepisy powołanej ustawy stanowią: Jeżeli strony w umowie przewidziały termin zapłaty dłuższy niż 30 dni, wierzyciel może żądać odsetek ustawowych za okres począwszy od 31 dnia po spełnieniu swojego świadczenia niepieniężnego i doręczeniu dłużnikowi faktury lub rachunku - do dnia zapłaty, ale nie dłuższy niż do dnia wymagalności świadczenia pieniężnego (art.5) oraz jeżeli dłużnik, w terminie określonym w umowie albo wezwaniu, o którym mowa w art.6 ust.2, nie dokona zapłaty na rzecz wierzyciela, który spełnił określone w umowie świadczenie niepieniężne, wierzycielowi przysługują, bez od rębnego wezwania, odsetki w wysokości odsetek za zwłokę, określanej na podstawie art. 56 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa ([Dz.UA997.137.926, ze zm.]), chyba że strony uzgodniły wyższe odsetki, za okres od dnia wymagalności świadczenia pieniężnego do dnia zapłaty (art.7). Pozwany nie może łączyć stanu środków pieniężnych w bilansie, z wynikami przepływów pieniężnych , zwłaszcza w sytuacji powódki, gdy jej konta były zajmowane przez

komornika. Wbrew zarzutom pozwanego w świetle przepisu art. 3.1.11) ustawy, sprawozdanie finansowe jednostki (a więc i bilans) sporządza się na jeden, określony dzień bilansowy, a nie na dwa dni. Wskaźniki ekonomiczne (tutaj rentowności gospodarczej) z założenia reagują na zmiany sytuacji finansowej jednostki (tutaj kradzież i straty w spółce komandytowej) po to są one konstruowane. Art.42 ustawy o rachunkowości stanowi, że: 1. W jednostkach innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji na wynik finansowy netto składają się: 1) wynik działalności operacyjnej, w tym z tytułu pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych; 2) wynik operacji finansowych; 3) wynik operacji nadzwyczajnych; 4) obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka, i płatności z nim zrównanych, na podstawie odrębnych przepisów.

Wbrew zarzutom pozwanego biegły nie wskazuje w opinii na „permanently ujemną rentowność sprzedaży materiałów i usług”, gdyż taka pozycja w sprawozdaniach finansowych powoda po prostu nie istnieje, gdyż byłoby to niezgodne z obowiązującym wzorem rachunku zysków i strat, stanowiącym załącznik nr(...) do ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości ([t.j.:Dz.U.2013.0.3301), biegły wskazuje w opinii na ujemną rentowność sprzedaży towarów i materiałów, a to zupełnie co innego. Zdaniem biegłego z pewnością pozwany miał na myśli wskazaną przez biegłego permanentną (za lata 2001-2006) ujemną rentowność sprzedaży towarów i materiałów (rentowność działalności handlowej, wyrażoną wskaźnikami (...) i (...)), co pokazuje zawartość tablicy (...) (Faktyczne wyniki na sprzedaży towarów i materiałów oraz wartości wskaźników (...) oraz (...) obrazujących rentowność działalności handlowej powódki za lata 2001-2006), na stronie 32 opinii. Był to efekt tzw. wojny rabatowej między dealerami, co jest zjawiskiem normalnym dla tej branży i korzyści odnoszą dealerzy mający największą sprzedaż. Na dowód, wystarczy przytoczyć treść pisma (...) z dnia 08. (...). Poza tym, w ramach swojej działalności gospodarczej powódka sprzedawała pojazdy używane, co wiąże się z tym zagadnieniem, a czego pozwany również nie zauważył.

W ocenie biegłego zarzuty formułowane przez pozwanego wskazują na niezrozumienie przez pozwanego zasad funkcjonowania przedsiębiorstw dealerów samochodów; nie ma przedsiębiorstw dealerskich, generujących permanentne zyski wyłącznie ze sprzedaży samochodów nowych, a tym bardziej we wszystkich segmentach (osobowe, dostawcze, ciężarowe). Zdarzały się wyjątkowo okresy takiej prosperity (miała je i powódka w 2000 roku), ale co do zasady, główne źródło generowania przychodów w tej branży, to sprzedaż produktów, w tym działalność serwisowa (gwarancyjna i pogwarancyjna). Będąc przedmiotem rozważań decyzje Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...), ponumerowane chronologicznie, dotyczyły: Decyzją nr (...) z dnia 29 maja 2003 roku określono zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT za miesiąc listopad 2000 roku w kwocie 549,952tys PLN oraz dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT za miesiąc listopad 2000 roku w kwocie 116,293tys. PLN; Decyzjami z dnia 4 lutego 2004, będącymi następstwem uchylecia w dniu 24 października 2003 roku przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w (...) decyzji nr (...) z dnia 29 maja 2003 roku, określono: decyzją nr (...) zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT za miesiąc październik 2000 roku w kwocie 315,495 tys. PLN oraz dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT za miesiąc październik 2000 roku w kwocie 97,719 tys. PLN oraz decyzją nr (...) zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT za miesiąc listopad 2000 roku w kwocie 170,863tys. PLN ; Decyzją nr (...) z dnia 17 stycznia 2005 roku - określono zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT za miesiąc październik 2000 roku w kwocie 315,495 tys. PLN oraz dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT za miesiąc październik 2000 roku w kwocie 97,719 tys. PLN oraz decyzją nr (...) z dnia 17 stycznia 2005 roku zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT za miesiąc listopad 2000 roku w kwocie 170,863 tys. PLN. Zdaniem biegłego decyzje te stanowiły realne zagrożenie dla dalszego funkcjonowania przedsiębiorstwa powódki.

Biegły wyjaśnił, iż nie zaprzecza istnieniu modelu sprzedażowego powódki, opartemu na przyjmowaniu przedpłat od klientów na zamówione samochody. Biegły jednakże podkreśla, że zajęcie wierzytelności z rachunków bankowych dokonane w sierpniu 2003 roku oraz w okresie od sierpnia do września 2005 roku spowodowała przejściową niemożność finansowania działalności operacyjnej powódki, polegającej na sprzedaży pojazdów, chociażby poprzez zakłócenie płynnego dokonywania przedpłat na zamawiane przez powódkę pojazdy. Trudno zakładać, że potencjalny klient dysponujący informacją o tym, że dealer ma konta zajęte przez komornika, podejmował bez oporu decyzję zakupu pojazdu u tak „naznaczonego przedsiębiorcy”. Poza tym, z tego samego powodu cierpiała, sprzedaż samochodów używanych, która wchodziła w zakres działalności powódki.

Reasumując biegły podtrzymał wnioski swojej opinii podkreślając, że wbrew zarzutom pozwanego przeprowadził opis dokonanych obliczeń, wyjaśnił zastosowaną metodologię, a składane przez pozwanego zarzuty wskazują na brak elementarnej wiedzy ekonomicznej pozwanego. Po złożeniu opinii uzupełniającej pozwany w dniu 4 grudnia 2013r. złożył kolejne zarzuty. Biegły w opinii z dnia 7.01.20014r. po raz kolejny odniósł się do wszystkich zarzutów pozwanego i podtrzymał swoją opinię w całości. Pozwany po raz kolejny w piśmie z dnia 27 stycznia 2014r. wniósł zarzuty do tej opinii, nadto powołując się na fakt spiętrzenia spraw po powrocie z urlopu i narodzin córki wyjaśnił, iż nie miał możliwości pełnego odniesienia się do wyjaśnień biegłego domagał się zobowiązania biegłego po raz kolejny do udzielenia odpowiedzi na zarzuty pozwanego, umożliwienia mu pisemnego odniesienia się do odpowiedzi biegłego, udzielenia mu dodatkowego terminu do złożenia kolejnych zarzutów oraz wezwania biegłego na rozprawę celem zadania mu kolejnych pytań.

Sąd Apelacyjny wnioski te oddalił jako nieuzasadnione.

W ocenie Sądu Apelacyjnego opinia sporządzona przez biegłego w postępowaniu apelacyjnym w wystarczający sposób wyjaśnia zagadnienia wymagające wiadomości specjalnych, jest jasna logiczna i spójna, dlatego też podzielił płynące z niej wnioski bez konieczności kolejnego zobowiązania biegłego do odpowiedzi na wątpliwości pozwanego oraz wzywania go na rozprawę aby umożliwić pozwanemu zadawanie biegłemu pytań. Bowiem, wbrew zarzutom skarżącego to od uznania sądu zależy również konieczność przedstawienia dodatkowej opinii przez tego samego (por. wyrok SN z dnia 10 lutego 2002 r., II UKN 399/99, OSNAPiUS 2001, nr 15, poz. 497). W szczególności przyjmuje się, że tylko w wypadku jeżeli występuje rozbieżność, niepełność lub niejasność opinii, a materiał dowodowy nie daje podstawy do oparcia się wyłącznie na opinii jednego biegłego, sąd powinien wyjaśnić zachodzące w ich opiniach sprzeczności bądź też zażądać dodatkowej opinii innych biegłych (por. orzeczenie SN z dnia 18 czerwca 1952 r., C 1108/51, NP 1953, nr 10, s. 93; postanowienie SN z dnia 29 czerwca 1973 r., I CR 271/73, LEX nr 7277; wyrok SN z dnia 15 lutego 1974 r., II CR 817/73, LEX nr 7404; uzasadnienie wyroku SN z dnia 30 listopada 1999 r., II UKN 220/99, OSNP 2001, nr 6, poz. 204; uzasadnienie wyroku SN z dnia 10 lutego 2000 r., II UKN 399/99, OSNP 2001, nr 15, poz. 497; uzasadnienie wyroku SN z dnia 8 lutego 2002 r., II UKN 112/01, OSNP 2003, nr 23, poz. 580).

Nie można przyjąć, iż sąd zobowiązany jest dopuścić dowód z kolejnych wyjaśnień biegłego w każdym przypadku, gdy złożona opinia jest niekorzystna dla strony (zob. wyrok SN z dnia 15 lutego 1974 r., II CR 817/73, LEX nr 7404; wyrok SN z dnia 18 lutego 1974 r., II CR 5/74, LEX nr 7407; wyrok SN z dnia 15 listopada 2001 r., II UKN 604/00, PPIPS 2003, nr 9, poz. 67). Potrzeba dopuszczania kolejnych wyjaśnień biegłego powinna zatem wynikać z okoliczności sprawy, a nie z samego niezadowolenia strony z dotychczasowej złożonej opinii (por. wyrok SN z dnia 5 listopada 1974 r., I CR 562/74, LEX nr 7607; uzasadnienie wyroku SN z dnia 4 sierpnia 1999 r., I PKN 20/99, OSNAPiUS 2000, nr 22, poz. 807; uzasadnienie wyroku SN z dnia 10 stycznia 2001 r., II CKN 639/99, LEX nr 53135). Przy czym potrzebą taką nie może być przeświadczenie strony, że dalsze wyjaśnienia biegłego pozwolą na udowodnienie korzystnej dla strony tezy (por. wyrok SN z dnia 27 czerwca 2001 r., II UKN 446/00, OSNAPiUS 2003, nr 7, poz. 182).

Trafnie w judykaturze i doktrynie podkreśla się, że obowiązek wezwania biegłego na rozprawę w celu złożenia ustnych wyjaśnień powstaje wówczas, gdy strona zgłasza zasadne zastrzeżenia do opinii pisemnej lub sąd orzekający powziął wątpliwości co do elementu opinii, który może kształtować, bądź współkształtować treść rozstrzygnięcia w sprawie (zob. także wyrok SN z dnia 23 kwietnia 1999 r., II UKN 590/98, OSNAPiUS 2000, nr 12, poz. 484). Trafnie zauważa E. Z. (Dowód z opinii biegłego (w:) Dowody w postępowaniu cywilnym, red. Ł. Błaszczak, K. Markiewicz, E. Rudkowska-Ząbczyk, Warszawa 2010, s. 494). Przepis art. 286 kpc nie przewiduje obowiązku przesłuchania biegłego przed sądem w każdym wypadku. Przepis ten pozostawia sądowi decyzję, czy opinia wymaga dodatkowych wyjaśnień ze strony jej autora, a także czy wyjaśnienia te powinny być złożone w formie ustnej, czy w formie pisemnej.

Tymczasem, wbrew zarzutom skarżącego w ocenie Sądu Apelacyjnego zarzuty pozwanego do opinii są jedynie polemiką z niekorzystną dla strony pozwanej opinią biegłego. Sprowadzają się do kwestionowania stanowiska biegłego i zadawaniu mu pytań, które w ocenie pozwanego zmuszą biegłego do zmiany stanowiska. Jednakże stanowisko biegłego jest konsekwentne, jego twierdzenia stanowcze. Biegły w wystarczający, jasny i logiczny sposób wyjaśnił zarzuty pozwanego. Kolejne zobowiązanie biegłego do odniesienia się do zarzutów pozwanego spowoduje jedynie

przedłużanie się postępowania oraz wzrost kosztów procesu, w tym kosztów opinii. Stanowisko biegłego jest bowiem stanowcze i jednoznaczne. Nie widzi też Sąd Apelacyjny w tym stanie rzeczy potrzeby wzywania biegłego na rozprawę aby pozwany mógł zadać biegłemu kolejne, bliżej niesprecyzowane pytania.

Reasumując zdaniem Sądu Apelacyjnego opinia biegłego jest jasna, logiczna i w wystarczający sposób wyjaśnia zagadnienia wymagające wiadomości specjalnych. Podkreślić należy, iż wysokość szkody w przypadku utraconych korzyści zawsze będzie hipotetyczna i do końca nieweryfikowalna, nigdy można bowiem mieć do końca pewności, czy dana korzyść została osiągnięta przez poszkodowanego, gdyby nie zdarzenie szkodzące. Jednak w ocenie Sądu Apelacyjnego szkoda wyliczone przez biegłego jest wyliczona z tak dużym prawdopodobieństwem, że uzasadnia w świetle doświadczenia życiowego przyjęcie, że utrata korzyści rzeczywiście nastąpiła. Podnieść też należy, iż biegły dopuszczony przez sąd pierwszej instancji (T. B.) także wyliczył szkodę powodów w zbliżonej wysokości do szkody wyliczonej przez biegłego dopuszczonego przez Sąd Apelacyjny. Aby rozwiać wątpliwości pozwanego precyzowane w apelacji Sąd Apelacyjny dopuścił dowód z kolejnej opinii w postępowaniu przed Sądem Apelacyjnym, zaś sam fakt, że i ta opinia nie jest korzystna dla pozwanego nie może być podstawą do niepodzielenia jej wniosków.

Zatem, wbrew zarzutom skarżącego trafnie zasądził sąd pierwszej instancji na rzecz powoda żadaną przez niego kwotę 1.119.677,27 zł z tytułu utraty korzyści w wyniku spadku sprzedaży wraz z odsetkami.

Chybione są podnoszone przez skarżącego zarzuty, że od ewentualnych strat pozwanego należy odjąć bliżej nieokreśloną w apelacji kwotę z tytułu odsetek jakie wypłacił powodowi skarżący z tytułu przetrzymywanych środków pieniężnych. Pomijając fakt, że pozwany kwoty tej w apelacji nawet nie precyzuje wskazać trzeba, że odsetki z mocy art. 481 § 1 kc należą się za opóźnienie, chociażby wierzyciel nie poniósł żadnej szkody i chociażby opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi. Przesłanką żądania odsetek nie jest więc powstanie szkody w majątku wierzyciela. Dlatego też w tej części apelację jako pozbawioną uzasadnionych podstaw należało oddalić na mocy art. 385 kpc.

Inną natomiast rzeczą jest żądanie odszkodowania z tytułu utraty zysków ze sprzedaży z tytułu niezrealizowanej inwestycji w C.. Zdaniem Sądu Apelacyjnego rację skarżący, iż w okolicznościach niniejszej sprawy nie sposób przyjąć aby pozwany szkodę taką rzeczywiście wykazał. Do żądania z tytułu utraconych korzyści należy bowiem podchodzić z rozważą i przyznanie z tego tytułu odszkodowania nie może opierać się tylko na istnieniu szkody hipotetycznej. Przepis art. 361 § 2 k.c. w części dotyczącej utraconych korzyści wymaga wprawdzie przyjęcia hipotetycznego przebiegu zdarzeń, jednakże konieczne jest ustalenie wysokiego prawdopodobieństwa utraty korzyści. Podnieść też w tym miejscu trzeba, że od szkody w postaci utraconych korzyści należy odróżnić tzw. szkodę ewentualną (prawie obojętną), czyli utratę szansy uzyskania pewnej korzyści majątkowej. Różni się ona od *lucrum cessans*, gdzie szansa utraty korzyści graniczy z pewnością, tym, że w przypadku szkody ewentualnej – owo prawdopodobieństwo jest o wiele mniejsze. Szkodą ewentualną nie podlega naprawieniu. W piśmiennictwie zwraca się jednak uwagę na sytuacje „graniczne”, które w zależności od okoliczności konkretnej sprawy mogą rodzić obowiązek odszkodowawczy (Z. Banaszczyk (w:) Kodeks..., s. 725; wyrok SN z dnia 24 sierpnia 2007 r., V CSK 174/07, LEX nr 442571, SN z 24.05.2012r. IICSK 429/11, MPr.Bank 2013/9/20-25).

Domagając się zapłaty kwoty 1.092.794,79zł powód wskazał, że zamierzał wybudować salon sprzedaży w budynku w C. i czerpać zyski ze sprzedaży, a na skutek działań pozwanego inwestycji tej nie zrealizował. Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko powoda i zgodnie z opinią biegłego T. B. przyjął, że gdyby w 2003r. powód zrealizował swe plany uruchomienia salonu sprzedaży z pewnością osiągnąłby z tego tytułu zysk w żądanej kwocie tj. 1.092.749,79 zł.

W ocenie Sądu Apelacyjnego stanowisko takie jest błędne, dokonując takich ustaleń przekroczył sąd pierwszej instancji zasadę swobodnej oceny dowodów.

Powód, na którym spoczywał ciężar udowodnienia roszczenia (art. 6 kc) wskazywał, że inwestycji w C. nie zrealizowano, gdyż powód nie miał środków obrotowych, a (...) nie udzielił mu kredytu inwestycyjnego w wysokości 700.000 zł, gdyż zabezpieczeniem tej hipoteki miała być hipoteka, natomiast hipotekę na tę nieruchomości wpisał

Urząd Skarbowy. Wedle powoda i sądu pierwszej instancji nowowybudowany salon mógł przynieść w latach 2004-2006 zysk netto 2.080.000 zł lub 2.816.000 zł.

Tymczasem niewykazany jest już fakt, że powód istotnie salon by wybudował i aby już w latach 2004- 2006 przynosił mu on zyski. Po pierwsze powód jak sam twierdzi utracił płynność finansową już w 2003r., a zgodnie z przedstawionym porozumieniem z dnia 20 grudnia 2003r. (tom II k 370 akt) dopiero w grudniu 2003r. zostało zawarte porozumienie z (...) polska spółka z o.o . Zgodnie z tym porozumieniem salon sprzedaży w C. miał być oddany do użytku dopiero 30 – go września 2005r. zatem powód nie mógł ponosić strat z powodu jego nie wybudowania za okres 2004- 2006 . Po wtóre porozumienie w sprawie wybudowania nowego salonu było zawarte dopiero w dniu 20 grudnia 2003r. czyli po tym jak powód stracił już płynność finansową. Ponadto porozumienie określało jedynie ogólne ramy, nie zawierało dokładnych ustaleń w kwestii wybudowania salonu. Powód nie przedstawił ani dokładnego harmonogramu inwestycji, ani pozwolenia na budowę, powód nie wykazał zatem aby zamiar wybudowania salonu był rzeczywiście zamierzony i realny. Porozumienie z (...), o którym była mowa wyżej jest bardzo ogólnikowe, zawiera jedynie półtorej strony. Projekt koncepcyjny miał być sporządzony dopiero w czerwcu 2004r., projekt budowlany w dniu 31 grudnia 2004r., rozpoczęcie budowy miało nastąpić w dniu 31 marca 2005r., a powód nie wykazał, że którykolwiek z etapów próbował realizować. Powód nie wykazał także w dostateczny sposób, że gdyby nie działanie pozwanego pozyskał by środki na budowę salonu z kredytu. Powód co prawda przedstawił pismo (...) odmawiające udzielenia kredytu (k. 159 akt) jednakże z pisma tego nie wynika, że istotnie kredyt miał być kredytem inwestycyjnym na budowę salonu w C., z pisma tego nie wynika nawet na co kredyt miałby być przeznaczony. Powód ubiegał się o kredyt w wysokości 700.000 zł, co wydaje się kwotą zbyt niską jak na inwestycję w postaci salonu (...) dla dealera zamierzającego być dealerem wiodącym na rynku, lecz przede wszystkim **o kredyt ten zwrócił się powód w dniu 24 lipca 2003r. zatem przeszło pół roku przed powzięciem zamiaru wybudowania salonu, porozumienie co do jego wybudowania zawarto bowiem dopiero w dniu 20 grudnia 2003r., a sama budowa miała być rozpoczęta dopiero maju 2005r.** Nadto zwrócić też uwagę trzeba na fakt, że powód prowadził działalność w salonie w P., salon w C. byłby zbyt blisko salonu w P. aby oba salony mogły równocześnie prowadzić sprzedaż samochodów marki M., które to samochody są samochodami drogimi, popyt na te samochody jest ograniczony, kupują go jedynie klienci zasobniejsi i skoro wybudowany nowy salon w S. „odebrał” część klientów powodowi to z pewnością mało prawdopodobne jest aby funkcjonowały obok siebie dwa salony m. w P. i w C.. Wynika to zresztą z zeznań świadka P. R. (1) (k -1207) z M. (...), który twierdził, że sam powód miał wątpliwości co do funkcjonowania obu salonów obok siebie i myślał o ewentualnym wynajęciu jednego z salonów, ostatecznie do porozumienia nie doszło z uwagi na rozbieżności stanowisk pomiędzy stronami. Nadto świadek zeznał, że powód obawiał się czy jego działalność będzie dochodowa bo w S. został otwarty nowy salon (...). Świadek podkreślał też, że M. ma szczególnie rodzaj klientów, ponieważ są to samochody wyższej klasy. Wreszcie wskazać trzeba, że powód, mimo, że już w 2006r. zwrócono mu wszystkie zajęte środki do dnia dzisiejszego nie wybudował nowego salonu w C.. Twierdzenia powoda, że obecnie funkcję wiodącego dealera przejął salon w S. i dlatego obecnie wybudowanie salonu w C. niecelowe jest o tyle chybione, że jak wynika z zebranego w sprawie materiału dowodowego salon (...) w S. został wybudowany już w 2003r. Reasumując w ocenie Sądu Apelacyjnego powód nie wykazał z tak dużym prawdopodobieństwem, że uzasadniałoby to w świetle doświadczenia życiowego przyjęcie, że miał rzeczywisty zamiar wybudowania nowego salonu w C., a przedsięwzięcia tego nie zrealizował z uwagi na bezprawne działania pozwanego. Dlatego też w tej części apelacja zasługiwała na uwzględnienie. Zatem w tej części zaskarżony wyrok należało z mocy art. 386 § 1 kpc zmienić i powództwo w zakresie tego żądania oddalić.

Zmianie w tej sytuacji ulec musiało także rozstrzygnięcie o kosztach postępowania za pierwszą instancję. Oprzeć je należało na mocy art. 100 zdanie pierwsze kpc stosunkowo rozdzielając. Powództwo zostało uwzględnione mniej więcej w połowie, jednakże koszty poniesione przez powoda były znacznie większe. Pozwany poniósł jedynie koszty pełnomocnika, a powód oprócz kosztów pełnomocnika poniósł także koszty opłaty od pozwu w kwocie 100.000zł oraz koszty opinii biegłego w łącznej kwocie 11.650,85 zł zatem pozwany winien zwrócić powodowi kwotę 55.825 zł tj. połowę opłaty od pozwu oraz połowę kosztów opinii biegłych.

Na podobnej zasadzie orzeczono o kosztach postępowania apelacyjnego tj. na podstawie art. 100kpc stosunkowo rozdzielając koszty i uznając, że powód uległ mniej więcej w połowie. Jednakże odmiennie, niż w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji to pozwany ponosił koszty opinii biegłego w łącznej kwocie 10.764. Obie strony zastępowane były przez fachowych pełnomocników, dlatego też to powód winien był zwrócić pozwanemu połowę tych opłat tj. 5.385 zł.

Na mocy art. 113 ust 1 uoks nakazano pobrać od powoda na rzecz Skarbu Państwa połowę opłaty od apelacji, której nie miał obowiązku uiścić pozwany.