

Sygn. akt I ACa 735/18

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 czerwca 2019 r.

Sąd Apelacyjny w (...) I Wydział Cywilny

w składzie:

Przewodniczący :	SSA Piotr Wójtowicz
Sędziowie :	SA Tomasz Ślęzak (spr.) SO del. Katarzyna Żymelka
Protokolant :	Agnieszka Szymocha

po rozpoznaniu w dniu 7 czerwca 2019 r. w (...)

na rozprawie

sprawy z powództwa R. J.

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

z udziałem prokuratora

o zapłatę

na skutek apelacji powoda

od wyroku Sądu Okręgowego w (...)

z dnia 30 kwietnia 2018 r., sygn. akt II C 708/17,

1) oddała apelację;

2) zasądza od powoda na rzecz Skarbu Państwa-Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej 18 750 (osiemnaście tysięcy siedemset pięćdziesiąt) złotych z tytułu kosztów postępowania apelacyjnego.

SSA Tomasz Ślęzak	SSA Piotr Wójtowicz	SSO del. Katarzyna Żymelka
-------------------	---------------------	----------------------------

I ACa 735/18

UZASADNIENIE

Powód R. J. wniósł zasądzenie na swoją rzecz od pozwanego Skarbu Państwa - Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w (...) kwoty 42.485.149,56 złotych z ustawowymi odsetkami od dnia 9 czerwca 2015 r. z tytułu odszkodowania, a także o zasądzenie kosztów postępowania.

W uzasadnieniu pozwu powód podniósł, że rozpoczął w dniu 9 lipca 2002 r. działalność gospodarczą (firma (...)), początkowo w zakresie dostaw komponentów odzwierzcących do produkcji kosmetyków, następnie dostaw oleju rzepakowego i przetwarzania rzepaku na surowy olej rzepakowy według własnej, oryginalnej i niepowtarzalnej technologii, która pozwalała na osiągnięcie znacznie lepszych parametrów czystości w procesie uszlachetniania oleju rzepakowego, a przede wszystkim na produkcję estrów wysokiej jakości. Współpracował z Instytutem (...) w K. i znalazł potwierdzenie swoich koncepcji technologicznych w kręgach naukowych. Skonstruował innowacyjny park maszynowy składający się z trzech instalacji służących do: tłoczenia oleju, produkcji estrów i odszlamiania, jak również podjął próby wykorzystania odpadów powstających do produkcji oleju rzepakowego i estrów (makuchu). Dnia 12 maja 2004 r. powód w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, złożył ofertę handlową Rafinerii (...) S.A. (Grupa (...)), z którą następnie 30 lipca 2004 r. zawarł umowę na czas określony od 1 września 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. na dostawę oleju rzepakowego surowego w ilości 590 ton miesięcznie, co miało mu gwarantować przychód na poziomie około 1,5 mln złotych w skali miesiąca, przy czym 30 listopada 2004 r. strony zawarły aneks zmieniający tę umowę sprzedaży na umowę dostawy oraz przedłużający termin jej obowiązywania do 30 września 2009 r. Zdaniem powoda jego współpraca z Rafinerią (...) S.A. przebiegała pomyślnie. Jednak, wobec pojawiających się rozbieżności co do właściwego przyjmowania wysokości stawek podatku VAT (7% czy 22%) właściwych do stosowania przy dostawie surowca dostarczanego przez niego, skierował dnia 26 listopada 2004r. zapytanie do Urzędu Skarbowego w tym zakresie, na które otrzymał pisemną odpowiedź od Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. z dnia 20 grudnia 2004 r., w którym stwierdzono, że wyroby przeznaczone do spożycia mają prawo korzystać z obniżonej stawki VAT 7%, a sprzedaż w innych celach, jak w przypadku powoda, jest opodatkowana stawką 22%. Jak dalej wskazał, sporządził korekty wystawionych wcześniej faktur VAT i w miejsce stosowanej do tej pory stawki 7% rozpoczął stosowanie stawki 22%, co spowodowało, zdaniem powoda, obniżenie konkurencyjności jego przedsiębiorstwa na rynku oraz konieczność przemieszczenia znacznych środków na cele podatkowe, przyczyniając się do powstania opóźnień w realizacji zobowiązań cywilnoprawnych oraz opóźnień w zakupach inwestycyjnych, a co za tym idzie, zaistniał brak możliwości rozwoju działalności gospodarczej na właściwą skalę. Następnie powód podał, iż w lutym 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej w (...) Ośrodek (...) w B. wystosował do niego pismo informujące, iż informacja Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. z dnia 20 grudnia 2004 r. jest nieprawidłowa. Powód ponownie wystąpił z wnioskiem o interpretację przepisów podatkowych. Główny Urząd Statystyczny w W., jako organ pomocniczy, pismem z dnia 17 maja 2005 r. potwierdził, że powód winien stosować wysokość stawki VAT na poziomie 7% bez względu na rzeczywiste wykorzystanie. Tymczasem pogarszająca się sytuacja finansowa będąca następstwem niewłaściwej interpretacji przepisów, zdaniem powoda, doprowadziła do rozwiązania umowy z Rafinerią (...) S.A. w dniu 5 kwietnia 2005 r. Jak dalej wskazał powód, dopiero Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. w dniu 19 maja 2005 r. wydał postanowienie jednoznacznie stwierdzające iż olej rzepakowy niskoerukowany wraz z frakcjami, surowy jadalny jest opodatkowany stawką 7%, zaś w dniu 8 lipca 2005 r. wydał postanowienie co do zwrotu powodowi nadwyżki podatku oraz częściowego zaliczenia na poczet zaległości podatkowych. Powód wskazał także, że 14 listopada 2005 r. zawarł z Rafinerią (...) S.A. na czas określony nową umowę dostawy surowego oleju rzepakowego na czas określony od dnia 14 listopada 2005 r. do dnia 14 listopada 2010 r. Równocześnie starał się pozyskać potrzebny mu do prowadzenia działalności gospodarczej sprzęt maszynowy, jednak nie uzyskał na ten cel kredytu z uwagi na brak zdolności kredytowej, spowodowanej, jego zdaniem, zajęciami komorniczymi. Powód zwrócił także uwagę na fakt dużej częstotliwości kontroli podatkowych w jego przedsiębiorstwie oraz że wszczęte na wniosek urzędu skarbowego oraz wierzycieli cywilnoprawnych postępowania egzekucyjne pozbawiły go środków obrotowych i majątku w postaci bazy maszynowej, uniemożliwiły dalszy rozwój oraz utratę wiarygodności. Co za tym idzie, zdaniem powoda, umowa z Rafinerią (...) S.A. nie mogła być kontynuowana z uwagi na brak płynności finansowej przedsiębiorstwa (...), a w konsekwencji w jego majątku powstała szkoda w postaci utraconych korzyści w kwocie 42.485.149,56 zł, zgodnie z wyceną dokonaną przez profesjonalny podmiot bazujący na prognozach finansowych. W konkluzji, powód zarzucił pozwanemu bezprawność działania na podstawie art. 417 § 1 k.c. Brzemienne dla siebie skutki powód upatrywał w

następujących rozstrzygnięciach: piśmie Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. z dnia 20 grudnia 2004 r., piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia 31 stycznia 2005 r., upomnieniu Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. z dnia 31 marca 2005 r. oraz w wezwaniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w C..

Pozwany wniósł o oddalenie powództwa w całości oraz o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

W uzasadnieniu podniósł, że powództwo nie zasługuje na uwzględnienie tak co do zasady, jak i co do wysokości. Pozwany podniósł zarzut przedawnienia całości roszczeń powoda w związku z art. 442 k.c. oraz 442⁽¹⁾ k.c. Niezależnie od tego zarzutu, pozwany stanął na stanowisku, że powód nie udowodnił żadnej z przesłanek warunkujących uznanie zasadności roszczenia wynikającego z pozwu. W jego ocenie informacja podatkowa nie rozstrzygała w sposób jednoznaczny i prawnie wiążący powoda, podnoszonej przez niego kwestii obowiązującej stawki podatkowej VAT. Odpowiedź Urzędu Skarbowego nie była decyzją, ani postanowieniem, które zostałyby uchylone lub zmienione. To na podatniku, zdaniem pozwanego, spoczywa obowiązek ustalenia jaki produkt sprzedaje lub wytwarza i określenia jego symbolu PKWiU, który podporządkował do określonej stawki podatku VAT, a w przypadku wątpliwości winien zwrócić się samodzielnie do urzędu statystycznego. W ocenie pozwanego, odpowiedź Dyrektora Izby Skarbowej nie przesądzała o bezprawności informacji podatkowej Naczelnika Urzędu Skarbowego, lecz rozwiewała powstałe w sprawie wątpliwości. Odnosząc się do podniesionej przez powoda kwestii „nękania” go przez Urząd Skarbowy licznymi kontrolami, pozwany zauważył, że większość z nich dotyczyła zwrotów podatku VAT, jakie wykazywał podatnik, a wymagały tego obowiązujące procedury Ministerstwa Finansów. Pozwany wskazał, że nikt nigdy nie podważał stawek podatku VAT z faktur wystawionych przez powoda z tytułu oleju dla Rafinerii oraz nigdy nie zostały zakwestionowane przez organ podatkowy deklaracje złożone przez podatnika - kwoty zaległości wynikały ze złożonych deklaracji i niezapłaconego podatku przez powoda. Ponadto pozwany odnosząc się do zarzutów powoda w zakresie postępowania egzekucyjnego, wyjaśnił, że egzekucja administracyjna prowadzona przez Urząd Skarbowy zasadniczo ograniczyła się do zajęcia rachunków bankowych, na których nota bene nie było środków i zwalniania tych rachunków na wnioski powoda oraz do spisania protokołu o stanie majątkowym powoda, bez żadnych działań w zakresie licytacji. Pozwany dodał, że ostatecznie umorzono zostały koszty postępowania egzekucyjnego i nie wyegzekwowano od powoda żadnych środków. Zaś co do kwestii prowadzenia przeciwko powodowi postępowania karnoskarbowego, pozwany podniósł że nie miało ono żadnego związku z zakresem stosowania przez powoda stawki podatkowej VAT, gdyż dotyczyło przede wszystkim ewentualnego uchylania się powoda od opodatkowania poprzez niezłożenie w ustawowym terminie deklaracji VAT-7. Podsumowując swoje stanowisko pozwany wskazał, że powód nie udowodnił przesłanki odpowiedzialności w postaci powstania uszczerbku, w szczególności, że poniósł szkodę w wysokości wskazanej w pozwie, a przedstawioną opinię prywatną strony powodowej należy traktować wyłącznie w kategorii rozwinięcia twierdzeń powoda. Nie stanowi ona dowodu na okoliczność zaistnienia szkody, jej rodzaju ani jej wysokości. Jednocześnie pozwany wskazał, że powód swoim zachowaniem przyczynił się do zwiększenia rozmiarów szkody, którą rzekomo poniósł, gdyż skoro podatek VAT obciąża kupującego, to gdyby powód wstrzymał się ze sprzedażą do czasu, aż otrzyma informację w zakresie wysokości stawki, to otrzymałby od kupującego całą wartość zapłaty wraz z podatkiem i nie musiałby dopłacać do tych transakcji. Natomiast powód sam podejmował decyzję o sprzedaży ze stawką niższą 7% VAT, a potem sam podejmował decyzję o korygowaniu sprzedaży ze stawką wyższą 22% VAT. Nadto zdaniem pozwanego, powód już od dnia otrzymania pisma od Dyrektora Izby Skarbowej w (...) mógł stosować stawkę podatku 7% i nie musiał stosować się do pisma Pierwszego Urzędu Skarbowego, tym bardziej że inni przedsiębiorcy stosowali stawkę 7%. Pozwany podważał również istnienie „nowatorskiej i niepowtarzalnej koncepcji technologicznej” powoda oraz fakt rzekomego wpłynięcia postępowania egzekucyjnego na jego „zdolność kredytową”. W kontekście powyższych rozważań pozwany zakwestionował również związek przyczynowy, jaki istniał pomiędzy zdarzeniem szkodzącym, a szkodą jaką miał doznać powód.

Wyrokiem z dnia 23 września 2016 r. Sąd Okręgowy w Katowicach oddalił powództwo, uwzględniając podniesiony przez pozwanego zarzut przedawnienia.

Biorący udział w procesie (po wydaniu tego wyroku przez Sąd pierwszej instancji) prokurator wniósł ostatecznie o oddalenie powództwa.

Sąd Apelacyjny w Katowicach, wyrokiem z dnia 7 czerwca 2017 r., uchylił ten wyrok i sprawę przekazał do ponownego rozpoznania Sądowi Okręgowemu w Katowicach. Sąd Apelacyjny wskazał w uzasadnieniu, że w okolicznościach tej sprawy należało przyjąć, iż skorzystanie przez pozwanego z zarzutu przedawnienia i uniemożliwienie w ten sposób zbadania zasadności żądania powoda, w tym ustalenia czy i jakiej szkody w postaci utraty spodziewanego zysku powód doznał, może być traktowane jako nieakceptowane społecznie uchylenie się od obowiązku naprawienia wyrządzonej w ten sposób szkody przez organy Państwa. Podniósł także Sąd, że tym samym orzeczenie oddalające żądanie powoda tylko w oparciu o zgłoszony przez pozwanego zarzut przedawnienia, bez merytorycznej oceny zgłoszonego przez powoda roszczenia może być uznane za niezgodne z poczuciem sprawiedliwości, które wymaga naprawienia wyrządzonej szkody. Sąd Apelacyjny polecił przeprowadzić stosowne postępowanie, stosownie do wniosków stron, w którym ustali Sąd pierwszej instancji, czy i w jakim zakresie pozwany ponosi odpowiedzialność za szkodę, której naprawienia domaga się powód, a także czy i w jakiej wysokości szkody doznał powód, a nadto czy w sprawie istnieją wszystkie pozostałe przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd Okręgowy w Katowicach, wyrokiem z dnia 30 kwietnia 2018 roku, oddalił powództwo, a wyliczenie kosztów procesu pozostawił referendarzowi sądowemu, w oparciu o zasadę wynikającą z art. 98 k.p.c. wskazującą, że powód ponosi w całości koszty procesu.

Sąd pierwszej instancji ustalił, że powód w dniu 9 lipca 2002 r. rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej pod firmą (...) z siedzibą w M. i został wpisany do rejestru przedsiębiorców wytwarzających lub magazynujących biokomponenty. Dnia 12 maja 2004 r. powód złożył Rafinerii (...) S.A. w T. ofertę handlową w której zaproponował współpracę w zakresie pozyskiwania i zaopatrywania Rafinerii (...) S.A. w T. w surowce do produkcji biopaliwa. W ofercie wskazał, że dysponuje około 75 tysiącami ton surowców takich jak: tłuszcze roślinne (rośliny oleiste, olej rzepakowy z przedsiębiorstw produkujących olej, poprodukcyjne tłuszcze roślinne), tłuszcze techniczne pochodzenia zwierzęcego, tłuszcze utylizacyjne. Spółka wyraziła zainteresowanie ofertą w zakresie oleju rzepakowego surowego w ilości do 60 000 ton na rok (5000 ton na miesiąc), poprodukcyjnych olejów roślinnych w ilości do 26 000 ton na rok (2400 ton na miesiąc), kwasów tłuszczowych rzepakowych w ilości 15 000 ton na rok (1400 ton na miesiąc).

Dnia 30 lipca 2004 r. powód, jako sprzedający i Rafineria (...) S.A. w T., jako kupujący, zawarli umowę sprzedaży na dostawę oleju rzepakowego surowego nr PL(...). Ilość towaru sprzedanego miała wynieść 590 ton miesięcznie. Sprzedaż miała następować w oparciu o harmonogram dostaw. Ustalono cenę za 1 tonę oleju rzepakowego na kwotę 2.460,00 zł + VAT. Umowa została zawarta na czas określony tj. od 1 września 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. Dnia 30 listopada 2004 r. powód i Rafineria (...) S.A. w T. zwarli aneks do tej umowy, zmieniając jej oznaczenie z „umowy kupna-sprzedaży” na „umowę dostawy” oraz określenie stron z „kupującego” i „sprzedającego” na odpowiednio „odbiorcę” i „dostawcę” oraz określając nowy okres obowiązywania umowy tj. od 30 lipca 2004 r. do 30 lipca 2009 r.

Pismem z dnia 27 listopada 2004 r., powód został wezwany do zapłaty zaległości z tytułu podatku VAT za sierpień 2004 r. oraz październik 2004 r. i zostało z tego tytułu wszczęte postępowanie egzekucyjne. Z tytułu niezapłacenia podatku VAT za luty 2005 r. został również przeciwko powodowi wystawiony tytuł wykonawczy i wszczęte postępowanie egzekucyjne przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C.. Prowadzone na wniosek powoda postępowania w sprawie udzielenia ulgi podatkowej w zapłacie podatku VAT za grudzień 2004 r. i luty 2005 r. były zawieszona, a ostatecznie umorzona.

Dnia 29 listopada 2004 r. powód zwrócił się do Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. wskazując, że ma wątpliwości dotyczące naliczania wysokości podatku od towarów i usług w zakresie w jakim handluje olejem rzepakowym zimnotłoczonym z przeznaczeniem na cele techniczne o symbolu PKWiU 15.41.12-60. W odpowiedzi powód otrzymał pismo z dnia 20 grudnia 2004 r. Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C., w którym podano, iż „wyroby przeznaczone do spożycia mają prawo korzystać z obniżonej stawki 7%, a ich sprzedaż w innych celach jest opodatkowana stawką 22%”. W związku z tą informacją, powód sporządził korekty faktur VAT ze stawką w wysokości

22% w miejsce stosowanej stawki 7%. Następnie Dyrektor Izby Skarbowej w (...), pismem z dnia 31 stycznia 2005 r., poinformował powoda, że udzielona przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C., w piśmie z dnia 20 grudnia 2004 r., informacja o stawce podatku VAT jest nieprawidłowa. Jednocześnie wskazał powodowi na możliwość wystąpienia przez niego do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, w trybie obowiązujących od 1 stycznia 2005 r. przepisów Ordynacji podatkowej, z wnioskiem o uzyskanie prawidłowej interpretacji w tym zakresie. Powód pismem z dnia 22 lutego 2005 r. zwrócił się do Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. o pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego w zakresie zastosowania 7% stawki podatku VAT przy sprzedaży oleju rzepakowego zimnotłoczonego w celach innych niż spożywcze. Pismem z dnia 10 marca 2005 r. Urząd Skarbowy wezwał powoda do usunięcia, w terminie 7 dni, braków złożonego przez niego wniosku, poprzez wyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego, przede wszystkim wyjaśnienie, czy posiada nadany przez Urząd Statystyczny w Ł. symbol PKWiU dla kupowanego i odsprzedawanego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej produktu w postaci oleju rzepakowego zimnotłoczonego i przedłożenie tej klasyfikacji oraz do złożenia oświadczenia, czy w sprawie będącej przedmiotem postępowania toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub postępowanie przed sądem administracyjnym - pod rygorem pozostawienia zapytania bez rozpoznania. Powód, pismem z dnia 7 kwietnia 2005 r., zwrócił się do Ośrodka (...) Urzędu Statystycznego w Ł. z prośbą o wydanie opinii klasyfikującej surowiec. Powodowi udzielono odpowiedzi w pismach z dnia 15 kwietnia 2005 r. i z dnia 17 maja 2005 r.

Postanowieniem z dnia 19 maja 2005 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. orzekł, że stanowisko powoda przedstawione we wniosku z dnia 22 lutego 2005 r. jest prawidłowe, gdyż skoro kupuje w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej bezpośrednio od producenta olej sklasyfikowany według PKWiU pod symbolem 15.41.12-60.11 tj. olej rzepakowy niskoerukowany wraz z frakcjami, surowy jadalny, który opodatkowany jest stawką 7%, to odsprzedając go bez jakichkolwiek przeróbek technicznych, chemicznych i innych, również winien stosować 7% stawkę podatku VAT.

Niezależnie od toczącego się postępowania, w tym egzekucyjnego w zakresie należności z tytułu podatku VAT, na podstawie tytułu wykonawczego SM (...) z dnia 13 kwietnia 2005 r., toczyło się przeciwko powodowi również postępowanie egzekucyjne z tytułu należności obejmującej podatek dochodowy od osób fizycznych za luty 2005 r. w kwocie 15 940,20 zł. Już w 2003 r. były prowadzone przeciwko powodowi także postępowania egzekucyjne należności cywilnoprawnych z wniosków wierzycieli takich jak (...) Logistyka sp. z o.o. w J., (...) sp. z o.o. w P.. W czasie prowadzenia postępowania przez organy skarbowe, w tym postępowania egzekucyjnego, należności powoda w stosunku do innych, cywilnoprawnych, wierzycieli stwierdzone tytułami wykonawczymi na podstawie których prowadzone były postępowania egzekucyjne oscylowały wokół kwoty 580 000 zł.

W przedsiębiorstwie powoda miały też miejsce kontrole organów podatkowych. Było to w roku 2003, a w latach 2005-2006 odbywały się one w okresie od 23 czerwca 2005 r. do 7 lipca 2005 r., od 21 do 25 lipca 2005r., od 19 września do 28 października 2005r., od 28 października do 2 listopada 2005r., dwie od 16 do 21 grudnia 2005r. i jedna w roku 2006 w okresie od 19 maja do 05 czerwca. Kontrole dotyczyły zwrotu podatku VAT i zobowiązania z tytułu podatku VAT.

W stosunku do powoda toczyło się również postępowanie karnoskarbowe o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 kks, z art. 76 § 3 kks, z art. 54 § 3 kks, z art. 56 § 3 kks. Zarzut obejmował m.in. uchylanie się od opodatkowania poprzez niezłożenie w ustawowym terminie deklaracji VAT-7 za miesiąc grudzień 2004r., narażając podatek VAT na uszczuplenie w kwocie 101.470 zł. Sprawy toczyły się w Sądzie Rejonowym w Częstochowie pod sygn. akt XI Ks 80/07, XI Ks 205/07. Postanowieniem z dnia 30 marca 2009 r., w sprawie sygn. akt XI Ks 175/08, Sąd uznał, że powód nie złożył do Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. w ustawowym terminie do dnia 25 następnego miesiąca deklaracji VAT 7 za grudzień 2004 r., czym wyczerpał znamiona wykroczenia skarbowego z art. 56 § 4 kks, przy czym postępowanie o ten czyn umorzył z uwagi na przedawnienie jego karalności. Sąd Okręgowy w Częstochowie, postanowieniem z dnia 25 czerwca 2009 r., w sprawie sygn. akt VIII Kz 255/09, utrzymał w mocy to postanowienie Sądu Rejonowego w Częstochowie, podając w uzasadnieniu, iż orzeczenie Sądu Rejonowego nie może być oceniane jako fakt uznania winy powoda, gdy chodzi o popełnienie wykroczenia, natomiast do umorzenia doszło na skutek przedawnienia karalności za to wykroczenie. Dodał Sąd Okręgowy, iż załączony przez powoda do zażalenia dokument deklaracji dla podatku

od towarów i usług VAT-7 za grudzień 2004r., nazywany przez niego kopią wskazuje dzień 25.01.2005r. jako datę jego wypełnienia, co nie może być samo przez się uznane za równoznaczne ze złożeniem tego dokumentu w urzędzie skarbowym.

Powód i Rafineria (...) S.A. w T., dnia 5 kwietnia 2005 r., rozwiązali za porozumieniem, umowę zawartą dnia 30 lipca 2004 r. na dostawę oleju rzepakowego. Dnia 14 listopada 2005 r. powód zawarł z Rafinerią (...) po raz drugi umowę dostawy surowego oleju rzepakowego nr PL(...) 08Z. Umowa została zawarta na czas określony od 14 listopada 2005 r. do 14 listopada 2010 r. W tym samym dniu strony umowy zawarły aneks nr (...), konkretyzując w nim wielkość zamówienia oraz szczegółowe warunki dostawy surowca. Powód uznał zawierając umowę, że podoła jej realizacji uznając, że kontrole organów skarbowych już ustały, miał interpretację organów podatkowych w zakresie wysokości stawki podatku VAT. Powód przyjął więc, zawierając tą umowę, że wszystko jest już w porządku i że może działać. Założenie powoda, w dacie zawarcia umowy było takie, że umowę będzie realizował ze środków finansowych jakie uzyska z kredytu bankowego. Powód przed zawarciem umowy nie rozeznał w bankach możliwości uzyskania kredytu na realizację umowy z dnia 14 listopada 2005 r., nie otrzymał żadnej promesy kredytowej. Bank z którym powód współpracował i liczył na uzyskanie kredytu, weryfikował jego sytuację majątkową. W rozmowie z przedstawicielami banku powód został poinformowany, że muszą zakończyć się kontrole. Ostatecznie powód nie uzyskał w tym banku kredytu. Do innych banków się nie zwracał o udzielenie kredytu. Powód podjął realizację umowy. Dostarczył maksymalnie 200 - 300 ton surowca. Z uwagi jednak na to, że nie uzyskał kredytu dalej nie mógł jej realizować.

Powód, gdy zawierał umowę z Rafinerią (...) S.A. z siedzibą w T. po raz pierwszy, również i jej realizację zasadniczo zamierzał finansować z kredytu bankowego. Wówczas kredytu również nie otrzymał, ale dlatego, że miał za niskie obroty z prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej.

Działalność gospodarczą powód prowadził do 2013 r.

Zanim doszło do zawarcia przez powoda drugiej umowy z Rafinerią (...) powód otrzymał zwrot w kwocie 65 798,10 zł. z tytułu nadpłaconego podatku VAT na mocy postanowienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. z dnia 8 lipca 2005 r., natomiast 9 sierpnia 2005 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. dokonał powodowi zwrotu podatku VAT za czerwiec 2005 r. w kwocie 115 313 zł.

W oparciu o te ustalenia Sąd Okręgowy, przedstawiając analizę dotyczącą stosowania art. 417 kodeksu cywilnego i wskazując, iż powód wywodził, że gdyby nie działanie organów podatkowych to mógłby realizować umowę zawartą dnia 14 listopada 2005 r. z Rafinerią (...), gdyż otrzymałby na realizację umowy kredyt bankowy, co nie nastąpiło bo utracił zaufanie jako przedsiębiorca stwierdził, że niewątpliwie powód otrzymał pismo z dnia 20 grudnia 2004 r. oraz że prowadzone było postępowanie egzekucyjne w zakresie należności z tytułu podatku VAT. Sąd ten zauważył, że powód zawarł drugą umowę z Rafinerią (...) w czasie, gdy wiadoma była mu już w sposób pewny wysokość podatku VAT należnego z tytułu tego rodzaju działalności gospodarczej jaka wynikała z umowy zawartej dnia 14 listopada 2005 r. Powód uzyskał już też zwrot z tytułu nadpłaty w podatku VAT. Przeciwno powodowi toczyły i inne, poza tym dotyczącym egzekucji podatku VAT, postępowania egzekucyjne obejmujące należności z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz postępowania egzekucyjne należności cywilnoprawnych (już w roku 2003) i wysokość cywilnoprawnych zasądzonych należności z tytułu prawomocnych i wykonalnych orzeczeń sądowych stanowiła kwotę około 580 000 zł., przewyższającą zwrócony powodowi podatek VAT.

W ocenie Sądu pierwszej instancji prowadzenie postępowania przez organy podatkowe nie pozostaje w adekwatnym związku przyczynowym z niewywiązywaniem się z obowiązków umownych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wobec braku możliwości jej finansowania z kredytów bankowych. Powołane fakty w sposób jednoznaczny wskazują na brak powiązania kauzalnego pomiędzy tak skonkretyzowanymi działaniami pozwanego jako źródłem szkody, a określoną przez powoda szkodą. W sytuacji w której do zawarcia umowy z dnia 14 listopada 2005 r. doszło już po ustabilizowaniu, jak zeznał sam powód, kwestii związanych z działaniami pozwanego i ustaloną stawką podatku VAT, a gdyby powód prawidłowo rozeznał własne możliwości realizacji umowy nie doszłoby, co do

zasady, do powstania szkody. Związek więc który powód uparuje pomiędzy działaniami pozwanego, a podjęciem decyzji co do sposobu i zakresu prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, zawarciem umowy z dnia 14 listopada 2005 r. i szkodą określoną przez powoda wykracza poza granice art. 361 § 1 k.c.

Dlatego Sąd pierwszej instancji uznał, że brak przesłanki adekwatnego związku przyczynowego eliminuje deliktową odpowiedzialność odszkodowawczą pozwanego, a to wobec, konieczności kumulatywnego spełnienia wszystkich przesłanek tą odpowiedzialność kształtujących.

Dodatkowo Sąd Okręgowy wskazał, że sferze odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej 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. Bezprawność działania organu władzy publicznej oznacza niezgodność z konkretną normą prawną, regulującą dany stosunek publicznoprawny i wynikającą z jednego z konstytucyjnych źródeł prawa. Podstawę prawną działania Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C., pisma z dnia 20 grudnia 2004 r., stanowił art. 14§1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym w 2004 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. udzielił w nim powodowi odpowiedzi na pytanie sformułowane przez powoda, zachowując się zgodnie z treścią tego unormowania. Za bezprawne nie może też być uznane działanie organów na podstawie przyznanych im kompetencji. Z tych też względów przesłanka bezprawności jawi się również jako niespełniona.

Jako podstawę pozostawienia referendarzowi sądowemu wyliczenia kosztów procesu w oparciu o zasadę wynikającą z art. 98 k.p.c. (przy uznaniu braku podstaw do zastosowania w sprawie art. 102 k.p.c.), wskazano art. 108 k.p.c.

W apelacji od tego wyroku powód zarzucił:

- naruszenie art. 386 § 6 k.p.c. przez uchybienie wiążącej Sąd ocenie prawnej i wskazaniom co do dalszego postępowania, wyrażonym w uzasadnieniu wyroku Sądu drugiej instancji, tj. Sądu Apelacyjnego w Katowicach, z dnia 7 czerwca 2017 r. (sygn. akt I ACa 86/17),
- naruszenie normy art. 417 § 1 k. c w związku z art. 361 § 1 k. c poprzez niezbadanie wszystkich przesłanek podstawy materialnej powództwa oraz błędne ustalenia co do wyłączenia odpowiedzialności odszkodowawczej pozwanego Skarbu Państwa z uwagi na brak bezprawności oraz normalnego związku przyczynowego,
- naruszenie normy art. 386 § 4 k.p.c. w związku z art. 417 k.c w związku 361 § 1 k. c, polegające na nierozpoznanie istoty sprawy poprzez niezbadanie wszystkich elementów podstawy materialnej powództwa,
- naruszenie normy art. 233 § 1 k.p.c. przez oddalenie wniosków dowodowych mających istotne znaczenie dla sprawy, dokonanie sprzecznych istotnych ustaleń Sądu z treścią zebranego w sprawie materiału dowodowego oraz oparcie rozstrzygnięcia na niepełnym materiale dowodowym, przeprowadzenie przez Sąd pierwszej instancji postępowania dowodowego bez rozważenia w sposób wszechstronny zebranego w sprawie materiału dowodowego i w konsekwencji przyjęcie, że w niniejszej sprawie nie zachodził związek przyczynowy uzasadniający powództwo oraz nie miała miejsca bezprawność działania pozwanego.

W oparciu o te zarzuty powód wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku przez zasądzenie odszkodowania od pozwanego na rzecz powoda zgodnie z treścią pozwu, tj w kwocie 42 485 149 zł i 56 gr oraz zwrotu kosztów postępowania sądowego, w tym kosztów zastępstwa procesowego za obie instancje według norm przepisanych lub uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Okręgowemu w Katowicach w związku z nierozpoznanie przez ten Sąd istoty sprawy.

W odpowiedzi na apelację pozwany wniósł o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania apelacyjnego.

Prokurator wniósł o oddalenie apelacji.

Sąd Apelacyjny zważył co następuje.

Apelacja nie zasługuje na uwzględnienie.

Wbrew jej pierwszemu zarzutowi, Sąd Okręgowy nie uchybił ocenie prawnej i wskazaniom co do dalszego postępowania, wyrażonym w uzasadnieniu wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 7 czerwca 2017 roku, rozpoznającego apelację od wcześniej wydanego w tej sprawie wyroku z dnia 23 września 2016 roku. Sąd Apelacyjny w tym uzasadnieniu, wskazując na przyczyny uchylenia wyroku Sądu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania stwierdził, że orzeczenie oddalające żądanie powoda tylko w oparciu o zgłoszony przez pozwanego zarzut przedawnienia, bez merytorycznej oceny zgłoszonego przez powoda roszczenia, może być uznane za niezgodne z poczuciem sprawiedliwości, które wymaga naprawienia wyrządzonej szkody. Sąd Apelacyjny uznał, że skorzystanie przez pozwanego z zarzutu przedawnienia, jako sprzeczne z zasadą wyrównania wyrządzonej szkody, stanowi nadużycie prawa. W ramach wskazań co do dalszego postępowania stwierdził, że Sąd pierwszej instancji, stosownie do wniosków stron, przeprowadzić powinien stosowne postępowanie, w którym ustali czy, i w jakim zakresie, pozwany ponosi odpowiedzialność za szkodę której naprawienia domaga się powód, a także czy, i jakiej wysokości, szkody doznał powód, a nadto, czy w sprawie istnieją wszystkie pozostałe przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej.

Przedstawiona ocena prawna Sądu Apelacyjnego nie zawiera stwierdzenia istnienia żadnej z przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej pozwanego w tej sprawie. Poczucie sprawiedliwości, które wymaga naprawienia wyrządzonej szkody, odnosi się do uzasadnienia zastosowania przez Sąd Apelacyjny w wyroku z dnia 7 czerwca 2017 roku art. 5 kodeksu cywilnego i dotyczy przyczyny dla której przedawnione roszczenie powoda powinno być przedmiotem rozpoznania w tym procesie. Również wskazania co do dalszego postępowania nie nakładały, wbrew twierdzeniom apelującego, na Sąd pierwszej instancji obowiązku dopuszczenia i przeprowadzenia wszystkich dowodów przez niego zgłoszonych. Jeżeli bowiem Sąd ponownie rozpoznający sprawę, na podstawie przeprowadzonego postępowania dowodowego, w oparciu o dowody z dokumentów, doszedł do przekonania, że w okolicznościach sprawy brak jest bezprawności działania pozwanego, to miał pełne podstawy do oddalenia wniosków dowodowych powoda (także prokuratora) o przesłuchanie świadków i przeprowadzenie dowodów z opinii biegłych.

Przedmiotem dowodu mogą być fakty i okoliczności mające dla rozstrzygnięcia sprawy istotne znaczenie. Ocena zaś, czy określone fakty mają dla rozstrzygnięcia sprawy takie istotne znaczenie, zależy nie tylko od tego, jakie to są fakty, lecz także, a nawet w pierwszej kolejności od tego, jak sformułowana i rozumiana jest norma prawna, która w rozstrzyganej sprawie została zastosowana. Każdy stan faktyczny jest bowiem oceniany w aspekcie określonego przepisu prawa materialnego, które to prawo wyznacza zakres koniecznych ustaleń faktycznych, jakie powinny być w sprawie poczynione i jednocześnie przepisy prawa materialnego mają rozstrzygające znaczenie dla oceny, czy określone fakty, jako ewentualny przedmiot dowodu, mają wpływ na treść orzeczenia. Negatywne przesądzenie o zasadzie czyni zbędnym prowadzenie postępowania dowodowego zmierzającego do ustalenia wysokości dochodzonej przez powoda szkody (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 lipca 2000 r., I CKN 975/98).

Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wyjaśnił z jakich przyczyn oddalił wnioski dowodowe o dopuszczenie dowodu z opinii biegłych z zakresu rynku biopaliw, oraz finansów przedsiębiorstw oraz wnioski dowodowe o dopuszczenie dowodu z zeznań świadków: M. P. na okoliczność sporządzonej przez świadka do akt sprawy opinii z zakresu prawa podatkowego oraz obiegu dokumentacji między organami podatkowymi, M. D. i L. T. na okoliczności zawarte w sporządzonej przez tych świadków i załączonej do akt sprawy wyceny utraconych przez powoda korzyści, T. B. i P. K. na okoliczność zawarcia, przebiegu i rozwiązania stosunków prawnych łączących przedsiębiorstwo powoda z Rafinerią (...) SA w T., J. M. i T. Ł. na okoliczność innowacyjnego charakteru działalności gospodarczej powoda oraz K. G. na okoliczność rokowań powoda w sprawie kredytu na zakup parku maszynowego i przyczyn utraty przez niego zdolności kredytowej. Sąd ten wskazał mianowicie, powołując art. 227 kodeksu postępowania cywilnego, że skoro uznał roszczenie powoda za nieusprawiedliwione co do zasady, środki dowodowe, które zostały oddalone, zarówno te wniesione dla ustalenia wysokości roszczenia jak i pozostałe, nie służyły już wykazaniu faktów, które dla rozstrzygnięcia sprawy miały istotne znaczenie.

Z tą oceną należy się zgodzić, przy założeniu aprobaty przyjętej przez Sąd pierwszej instancji tezy o bezzasadności roszczenia powoda, o czym będzie mowa przy analizie zarzutów apelacji naruszenia prawa materialnego.

Postępowanie dowodowe toczy się zasadniczo przed Sądem pierwszej instancji, który dokonuje selekcji twierdzeń faktycznych stron pod kątem art. 227 k.p.c., zgodnie z którym, przedmiotem dowodu są fakty mające dla rozstrzygnięcia sprawy istotne znaczenie. O tym, jakie fakty są istotne, decyduje przytoczona w pozwie podstawa faktyczna zgłoszonego przez powoda żądania, w powiązaniu z normą prawa materialnego stanowiącą podstawę prawną orzekania o tym żądaniu. Sąd pierwszej instancji podejmuje decyzje procesowe o dopuszczeniu lub oddaleniu wniosków dowodowych stron, uwzględniając zasadę rozkładu ciężaru dowodu (art. 6 k.c.), a także to, czy wnioski dowodowe zostały zgłoszone w odpowiednim czasie (art. 207 i art. 217 k.p.c.), czy odnoszą się do faktów istotnych dla wyniku sprawy, czy są dopuszczalne w świetle przepisów postępowania cywilnego oraz czy z uwagi na charakter dowodu i tezę dowodową mogą realnie posłużyć ustaleniu podstawy faktycznej rozstrzygnięcia (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 lutego 2018 r., I CSK 237/17).

Gdy chodzi o dowody z opinii biegłych (z zakresu rynku biopaliw i z zakresu finansów przedsiębiorstw), ich niedopuszczenie nie jest objęte zarzutami apelacji, były to wnioski złożone pierwotnie przez prokuratora (po ich oddaleniu powód, wcześniej je popierając, nie zgłosił zastrzeżenia do protokołu w trybie art. 162 k.p.c.), i już z tych przyczyn odnoszenie się do tej kwestii należy uznać za zbędne. Na marginesie jedynie podzielić należy stanowisko pozwanego wnoszącego o oddalenie tych wniosków w postępowaniu pierwszoinstancyjnym, że podobnie jak oddalone także wnioski o dopuszczenie dowodu z opinii prawno-podatkowej i z wyceny utraconych korzyści, wnioski te nie miały dla rozstrzygnięcia sprawy istotnego znaczenia z uwagi na niewykazanie przez powoda bezprawności działań pozwanego, a poza tym biegły z zakresu rynku biopaliw nie byłby w stanie określić czy i w jakiej wysokości powód poniósł szkodę, a teza dowodowa wniosku o dopuszczenie dowodu z opinii biegłego z zakresu finansów przedsiębiorstw błędnie utożsamiała utratę przez powoda płynności finansowej ze szkodą.

Co do wniosków o przesłuchanie świadków natomiast, powód, po ich oddaleniu przez Sąd pierwszej instancji, złożył wprawdzie zastrzeżenie do protokołu w trybie art. 162 k.p.c., ale nie wskazał jakim konkretnym przepisom postępowania Sąd ten uchybił. Zgodnie z art. 162 k.p.c. strony mogą w toku posiedzenia, a jeżeli nie były obecne, na najbliższym posiedzeniu zwrócić uwagę sądu na uchybienia przepisom postępowania, wnosząc o wpisanie zastrzeżenia do protokołu. Stronie, która zastrzeżenia nie zgłosiła, nie przysługuje prawo powoływania się na takie uchybienia w dalszym toku postępowania, chyba że chodzi o przepisy postępowania, których naruszenie sąd powinien wziąć pod rozwagę z urzędu, albo że strona uprawdopodobni, iż nie zgłosiła zastrzeżeń bez swojej winy. Powód zatem nie zachował uprawnienia do powoływania się w postępowaniu apelacyjnym na ewentualne uchybienia przepisom postępowania, gdyż sposób zgłoszenia przez fachowego pełnomocnika zastrzeżeń do protokołu w trybie art. 162 k.p.c. nie odpowiadał wymogom tego przepisu. W orzecznictwie za ugruntowany należy uznać pogląd, że dla zachowania uprawnienia do powoływania się na uchybienia przepisom postępowania (z wyjątkiem przewidzianym w art. 162 zdanie 2 k.p.c.), nie jest wystarczające zwrócenie się o zaprotokołowanie, że strona zgłasza i wnosi o wpisanie zastrzeżenia do protokołu w trybie art. 162 k.p.c. Zastrzeżenie będzie skuteczne, jeżeli strona w sposób wyczerpujący przytoczy przepisy postępowania, które sąd jej zdaniem naruszył, i taka treść zastrzeżenia zostanie wpisana do protokołu rozprawy. Tym bardziej jeżeli strona jest w procesie reprezentowana przez zawodowego pełnomocnika, to zastrzeżenie złożone przez niego do protokołu w trybie art. 162 k.p.c. jest skuteczne tylko wówczas, gdy wskazuje, jakie przepisy postępowania zostały naruszone (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 listopada 2013 r., V CSK 544/12, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 sierpnia 2006 r., V CSK 237/06). Zastrzeżenia zgłoszone przez pełnomocnika powoda do protokołu rozprawy przed Sądem pierwszej instancji (rozprawa w dniu 25 stycznia 2018 r., karta 1019 akt), na której doszło do oddalenia wniosków dowodowych zgłoszonych przez powoda, nie spełniają tych wymogów. Dlatego powód utracił prawo do kwestionowania w postępowaniu apelacyjnym oddalenia wniosków dowodowych.

Niezależnie od tego, oddalenie wniosków dowodowych powoda o przesłuchanie wymienionych wyżej świadków było uzasadnione z przyczyn, na które powołał się Sąd pierwszej instancji i które Sąd Apelacyjny akceptuje, co legło u podstaw oddalenia tych wniosków również w postępowaniu apelacyjnym. Przytoczone tezy dowodowe dla

tych wniosków podane przez powoda wskazują na to, że świadkowie ci byliby przesłuchani na okoliczności nie mające istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy. Te wnioski dowodowe i tezy w nich przedstawione, nie zmierzały bowiem do wykazania bezprawności działania pozwanego (a brak bezprawności, o czym była już wyżej mowa, został ustalony przez Sąd Okręgowy w oparciu o inne dowody), co prowadziło już z tego względu do uznania roszczenia powoda za bezzasadne. Poza tym, przedmiotem dowodów z przesłuchania świadków M. P., M. D. i L. T., autorów prywatnych opinii sporządzonych na zlecenie powoda miałyby być wyrażona w tych opiniach ocena prawna okoliczności podnoszonych w tej sprawie, dotyczących prawa podatkowego i zakresu rzekomo utraconych przez powoda korzyści oraz metodologii wyceny takiej szkody, a taka ocena należy do sądu. Również pozostali świadkowie mieli zeznawać na okoliczności, które nie mają istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy. Skoro bowiem pozwanemu nie można przypisać bezprawności działania, ustalanie innowacyjnego charakteru działalności gospodarczej powoda, relacji łączących jego przedsiębiorstwo z głównym kontrahentem czy przyczyn utraty przez niego zdolności kredytowej, było zbędne.

Sąd Okręgowy zatem dokonał wszechstronnej oceny materiału dowodowego w oparciu o zebrany, i co należy podkreślić, mający istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy materiał dowodowy, co czyni bezzasadnym zarzut naruszenia art. 233 § 1 k.p.c. podniesiony w apelacji. Przepis ten przewiduje, że sąd ocenia wiarygodność i moc dowodów według własnego przekonania, na podstawie wszechstronnego rozważenia zebranego materiału. Wyraża zasadę swobodnej oceny dowodów, ramy której są wyznaczone przez przepisy procedury cywilnej, doświadczenie życiowe, zasady logicznego rozumowania, co razem wzięwszy, pozwala sądowi na wszechstronne, a przy tym racjonalne i bezstronne ocenienie przeprowadzonych dowodów i w oparciu o te kryteria, z jednej strony spojrzenie na zgromadzony materiał dowodowy jako całość, z akcentem na dostrzeżenie ewentualnych niespójności, z drugiej, dokonanie wyboru tych dowodów, które w sposób przekonujący pozwalają na ustalenie stanu faktycznego, będącego podstawą subsumcji.

Przedstawione w apelacji uzasadnienie zarzutu opartego na omawianym przepisie wykracza poza istotę zawartej w nim regulacji, dotyczy bowiem wnioskowanych i nieprzeprowadzonych dowodów, co było przedmiotem wyżej przedstawionych rozważań prawnych, a nie oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego. Tymczasem ta ocena została dokonana zgodnie z przedstawionymi, wynikającymi z art. 233 § 1 k.p.c., regułami i Sąd Apelacyjny poczynione przez Sąd pierwszej instancji ustalenia faktyczne przyjmuje za własne.

Przechodząc do podniesionych w apelacji zarzutów naruszenia prawa materialnego przede wszystkim należy się odnieść do sygnalizowanego już wyżej zagadnienia bezprawności. Podstawą prawną dochodzonego w tej sprawie przez powoda roszczenia jest art. 417 § 1 kodeksu cywilnego, który odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa wiąże z bezprawnym działaniem lub zaniechaniem przy wykonywaniu władzy publicznej.

Należy zwrócić uwagę, że treść normy prawnej w tym zakresie uległa zmianie po uchwaleniu Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. Zgodnie z art. 77 Konstytucji, każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej, a zatem jeżeli szkoda powstała na skutek niezgodnego z prawem działania lub zaniechania funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu władzy publicznej po uchwaleniu Konstytucji zastosowanie znajduje art. 417 w związku z art. 77 Konstytucji, z tym zastrzeżeniem, że odpowiedzialność ta nie jest uzależniona, jak wcześniej, od winy funkcjonariusza.

Odnosząc się do bezprawności, jako przesłanki odpowiedzialności Skarbu Państwa na podstawie art. 417 k.c., należy zwrócić z kolei uwagę na specyfikę dochodzonego roszczenia. W przypadku orzeczenia sądu wydanego w ramach procedury cywilnej przepisy wymagają uprzedniego stwierdzenia we właściwym postępowaniu jego niezgodności z prawem (art. 424¹ i następne k.p.c.). W takim przypadku, w odniesieniu do działalności jurysdykcyjnej sądu konieczne jest sformułowanie autonomicznej, swoistej definicji bezprawności (w szczególności niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia), korygowanej specyfiką władzy sądowniczej oraz jej ustrojem. Korekta ta nakazuje przyjąć, że orzeczenie niezgodne z prawem, w rozumieniu tych przepisów k.p.c. w związku z art. 417¹ § 2 k.c., to orzeczenie, które jest niewątpliwie sprzeczne z zasadniczymi i niepodlegającymi różnej wykładni przepisami, z ogólnie przyjętymi standardami rozstrzygnięć albo orzeczenie które zostało wydane w wyniku

szczególnie rażąco błędnej wykładni lub niewłaściwego zastosowania prawa, które jest oczywiste i nie wymaga głębszej analizy prawniczej. Bezprawność na gruncie art. 417 § 1 k.c. rozumiana jest natomiast jako sprzeczność z konstytucyjnymi źródłami prawa przewidzianymi w art. 87-94 Konstytucji. Nie sposób jednak abstrahować od przyjętych i przedstawionych wyżej reguł oceny niezgodności z prawem również na tej podstawie. Przy badaniu kwestii bezprawności sąd w sprawie o odszkodowanie powinien bowiem ocenić zgodność działania lub zaniechania Skarbu Państwa z prawem, posiłkując się rozumieniem na gruncie prawa (w okolicznościach tej sprawy prawa podatkowego) określonego przepisu i jego stosowania, a także przy uwzględnieniu rozumienia na tym gruncie takich pojęć jak "oczywiste" czy "rażące" naruszenie prawa. Odpowiedzialność odszkodowawcza Skarbu Państwa nie powstaje w wyniku każdego wadliwego działania Skarbu Państwa, tak jak nie powstaje w wyniku wydania każdego wadliwego orzeczenia sądowego. Wadliwość ta powinna mieć postać kwalifikowaną.

W tym kontekście analizie poddane być powinny działania pozwanego w których powód upatruje bezprawności.

Pierwszym z nich, szczególnie akcentowanym, była informacja podatkowa udzielona powodowi przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. pismem z dnia 20 grudnia 2004 roku. Była to odpowiedź na pytanie skierowane przez powoda do tego organu, z której wynikało, że oleje wyłącznie jadalne o symbolu PKWiU 15.4 są objęte stawką 7 % podatku od towarów i usług, a ponieważ ta grupa towarów nie zawiera podziału ze względu na ich przeznaczenie, należy wyłączenie z tej grupy innych wyrobów niż jadalne rozumieć dosłownie, to znaczy tylko wyroby przeznaczone do spożycia mają prawo korzystać z obniżonej stawki 7%, a ich sprzedaż w innych celach jest opodatkowana stawką 22%. Pismo to zostało wystosowane na podstawie obowiązującej w 2004 roku Ordynacji podatkowej z dnia 29 sierpnia 1997 roku. Zgodnie z art. 14 a tej ustawy, w brzmieniu obowiązującym w 2004 r., naczelnik urzędu skarbowego, stosownie do swojej właściwości, na pisemne zapytanie podatnika, płatnika lub inkasenta miał obowiązek udzielić pisemnej informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach, w których nie toczy się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo postępowanie przed sądem administracyjnym. Informacja podatkowa udzielana przez ten organ zawierała ocenę prawną stanowiska pytającego z przytoczeniem przepisów prawa, przy czym art 14 § 3 Ordynacji podatkowej stosowało się odpowiednio. Ten ostatni przepis przewidywał z kolei, że zastosowanie się przez podatnika, płatnika lub inkasenta, a także następcę prawnego lub osobę trzecią odpowiedzialną za zaległości podatkowe, do informacji podatkowej, o której mowa w art. 14 a, nie mogło im szkodzić.

W zakresie wynikającym z zastosowania się do informacji podatnikowi, płatnikowi lub inkasentowi albo następcy prawnemu lub osobie trzeciej odpowiedzialnej za zaległości podatkowe podatnika nie określało się albo nie ustalało zobowiązania podatkowego za okres do dnia jej uchylenia albo zmiany, a także nie ustalało się dodatkowego zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, nie wszczynano postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarzało się, wreszcie nie stosowało się innych sankcji wynikających z przepisów prawa podatkowego i przepisów karnych skarbowych. Informacje o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego nie były wydawane, ani w formie decyzji administracyjnej, ani też postanowienia, lecz stanowiły zwykle pismo urzędowe. Organ podatkowy nie ustanawiał w informacji jakiegokolwiek normy indywidualnej, lecz jedynie przedstawiał swoje rozumienie treści przepisów prawa podatkowego i sposób ich zastosowania w indywidualnej sprawie.

Z charakteru informacji podatkowej udzielonej powodowi na podstawie wymienionych przepisów Ordynacji podatkowej pozwany wywiódł, że to działanie pozwanego nie było działaniem przy wykonywaniu władzy publicznej, w rozumieniu art. 417 k.c., i nie wywołało skutków funkcjonowania państwa w sferze określanej mianem „imperium”. Było to bowiem zwykłe pismo urzędowe.

Z tym stwierdzeniem pozwanego nie można się zgodzić. Działanie lub zaniechanie Skarbu Państwa, jego organów, rozpatrywane na gruncie bezprawności nie może być oceniane przez pryzmat formy. A zatem nie ma znaczenia czy to działanie przybrało postać władczej decyzji (w okolicznościach tej sprawy postanowienia naczelnika urzędu skarbowego, czy później decyzji dyrektora izby skarbowej). Istotne jest czy działanie to może być postrzegane jako wpływające na sytuację jednostki (w tym przypadku podatnika), która wiąże z nim funkcję władczą albowiem pochodzi ono od organu państwa i jest wpisane w zakres jego kompetencji. Z takim działaniem mamy do czynienia w przypadku

pisma Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. z dnia 20 grudnia 2004 r. skierowanego do powoda. Było to z całą pewnością pismo stanowiące przejaw wykonywania władzy publicznej przez uprawniony do jego sporządzenia organ, a treść w nim zawarta stanowiła dla powoda podstawę do skorygowania wysokości podatku od towarów i usług.

Zgodzić się należy natomiast z konkluzją pozwanego w tym zakresie, że mimo iż było to błędne działanie organu państwa, nie było ono bezprawne. Podstawę prawną działania Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. stanowił art. 14 a Ordynacji podatkowej i organ ten zachował się zgodnie z jego treścią, udzielając powodowi odpowiedzi na zadane pytanie. Z bezprawnością mielibyśmy do czynienia tylko wtedy gdy wydane rozstrzygnięcie byłoby sprzeczne z zasadniczymi i niepodlegającymi różnej wykładni przepisami, z ogólnie przyjętymi standardami rozstrzygnięć, albo gdy wydane zostało w wyniku rażąco błędnej wykładni lub niewłaściwego zastosowania prawa. Wydana informacja nie sprowadzała się do prostego przyporządkowania stanu faktycznego normie prawnej. Powód we wniosku nie podał klasyfikacji statystycznej produktu, ale sformułował pytanie wymagające oceny czy zapis „jadalne” zawarty w art. 41 ust. 2 załącznika nr 3 pod poz. 21 ustawy o podatku od towarów i usług oznacza również przeznaczenie oleju na cel techniczny. Tylko bowiem przy przeznaczeniu produktu na cele jadalne przepis, wykładany literalnie, pozwalał na zastosowanie 7% stawki podatku VAT. Organ podatkowy wydając informację podatkową zastosował właśnie wykładnię literalną, która jest stosowana przy interpretacji przepisów podatkowych i tym samym nie można twierdzić, że informacja ta była w sposób oczywisty i rażący sprzeczna z obowiązującymi przepisami, choć jak się później okazało była błędna. Brak bezprawności potwierdza również późniejsze postępowanie przed Głównym Urzędem Statystycznym z którego wynika, że udzielenie właściwej i wyczerpującej odpowiedzi podatnikowi, wymagało głębszej analizy prawnej, zasięgnięcia informacji od organu, który jest uprawniony do klasyfikacji towarów i usług i zinterpretowania inaczej wskazanego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług. Rozpatrując wniosek powoda brano pod uwagę przede wszystkim rodzaj produktu będącego przedmiotem dostaw dla Rafinerii (...), który miał być użyty do produkcji paliw silnikowych. Logicznym wydawało się zatem, że rafinerię interesuje produkt zdatny do przetwórstwa technicznego, a nie jego sposób wytworzenia przez producenta w celu uzyskania parametrów produktu jadalnego lub technicznego. Jednak z ekonomicznego punktu widzenia dla dostawcy oleju do rafinerii miało to zasadnicze znaczenie ze względu na obniżenie kosztów zakupu oleju w przypadku gdy mógł to być również olej jadalny, który w nowej ustawie o podatku od towarów i usług był obciążony stawką podatku VAT 7 %, a nie jak olej techniczny 22 %. Z tego też względu przed podjęciem decyzji o zastosowaniu stawki wyższej wzięto pod uwagę iż niektóre przepisy, a głównie wyłączenia lub uprawnienia, należy odczytywać z uwzględnieniem intencji ustawodawcy, gdyż akty prawne nie mogą zawierać odniesień do każdego konkretnego stanu faktycznego. Ponieważ organy nadrzędne (w tym Ministerstwo Finansów) same zaleciły urzędom skarbowym szczególny nadzór nad obrotem paliwami oraz ich przerobem, to bardziej racjonalne z punktu widzenia ustawodawcy wydawało się podkreślenie przy symbolu PKWiU 15.41.12-60.11 „ex wyłącznie jadalny” właśnie w celu ograniczenia użycia takiej stawki podatku VAT w innych celach niż spożywcze. Poza tym zjawisko obrotu olejami roślinnymi do celów wytwarzania biopaliw stwarzało wówczas nowy obszar zagrożeń naruszenia prawa, co znalazło w końcu odzwierciedlenie we wprowadzeniu w 2006 r. uregulowań w ustawie o biokomponentach i biopaliwach ciekłych.

Za działanie bezprawne nie można uznać również pisma Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia 31 stycznia 2005 roku w którym stwierdził, że informacja Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. z dnia 20 grudnia 2004 roku jest nieprawidłowa. Zgodnie z art. 14b §1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2004 r. naczelnik urzędu skarbowego przekazywał właściwemu dyrektorowi izby skarbowej informację o której mowa w art. 14a § 1 ordynacji, niezwłocznie po jej udzieleniu, do wiadomości oraz w celu sprawdzenia jej prawidłowości. Natomiast stosownie do art. 14 § 2 dyrektor izby skarbowej oraz dyrektor izby celnej obowiązany był do dokonania zmiany udzielonej informacji, jeżeli stwierdził że jest ona nieprawidłowa. Ze względu na zmianę od 1 stycznia 2005 r. przepisów Ordynacji podatkowej w tym zakresie brak było podstawy prawnej i możliwości zmiany informacji o zakresie stosowania przepisów ustawy o podatku VAT przez Dyrektora Izby Skarbowej w K.. Powód został poinformowany, że celem uzyskania prawidłowej interpretacji może zwrócić się ponownie do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w trybie obowiązujących od 1 stycznia 2005 r. przepisów art. 14a - 14d ustawy Ordynacja podatkowa. Dyrektor Izby Skarbowej działał zatem zgodnie z obowiązującym w styczniu 2005 roku prawem. I tu znowu można rozważyć i dojść do wniosku pozytywnego, jak czyni to w zakresie tego zagadnienia powód w tej

sprawie obecnie, czy wobec braku przepisów intertemporalnych ustawy zmieniającej Ordynację podatkową Dyrektor Izby Skarbowej nie powinien zastosować przepisów dotychczasowych i w sposób jednoznaczny zmienić informację Naczelnika Urzędu Skarbowego. Ale także w tym przypadku można mówić jedynie o błędnej wykładni prawa, a nie o jego naruszeniu, i to w sposób kwalifikowany, prowadzący do bezprawności. Ten błąd zresztą został naprawiony po ponownym zwróceniu się przez powoda o interpretację i już w oparciu o nowe przepisy Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w C. wydał w dniu 19 maja 2005 r. postanowienie, w którym uznał za prawidłowe stanowisko powoda wskazując, że właściwą dla sprzedaży oleju jest stawka VAT w wysokości 7% i interpretacja ta stała się wiążąca dla organu podatkowego.

Za bezprawne nie mogą być także uznane działania pozwanego polegające na upomnieniach wysyłanych do powoda w marcu 2005 roku oraz wysłaniu do niego pisma wzywającego do zwrócenia się do urzędu statystycznego celem uzyskania klasyfikacji PKWiU oraz udzielenia informacji w zakresie toczących się postępowań. Upomnienia wynikały ze składanych przez samego powoda deklaracji podatkowych zawierających stawkę 22 % podatku od towarów i usług natomiast wezwanie skierowane do powoda wynikało z faktu, iż urząd skarbowy nie jest organem właściwym do klasyfikacji wyrobów i usług. Jeżeli miała być wydana interpretacja sprzeczna z literalnym brzmieniem przepisu ustawy o VAT, musiała mieć oparcie w stanowisku organu statystycznego co do symbolu sprzedawanego produktu. Stwierdzając nieprawidłowość wydanej interpretacji organ nadzoru nie wskazał bowiem w jakim zakresie udzielona podatnikowi informacja jest wadliwa. Urząd musiał więc ponownie analizować sprawę i znaleźć uzasadnienie do zmiany zajętego wcześniej stanowiska. Natomiast zawarte w tym samym piśmie wezwanie do złożenia oświadczenia co do tego, że wobec powoda nie jest prowadzone postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa i nie toczy się postępowanie przed sądem administracyjnym wynikało wyprost z ówczesnego brzmienia art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej.

Dlatego uznać należy, że skoro w okolicznościach tej sprawy nie można przypisać wskazywanym przez powoda działaniom pozwanego bezprawności, zbędna jest analiza (i czynienie poprzedzających ją ustaleń faktycznych), co do pozostałych przesłanek jego odpowiedzialności odszkodowawczej (szkody i związku przyczynowego), co czyni bezzasadnym zarzut apelacji naruszenia art. 417 § 1 k.c. w związku z art. 361 § 1 k.c.

Niezależnie od tego można w oparciu o materiał dowodowy zgromadzony w sprawie przyjąć, i zgodzić się w tym zakresie ze stanowiskiem pozwanego, że brak możliwości realizacji przez powoda umowy zawartej z Rafinerią (...) 30 lipca 2004 roku (rozwiązanej 5 kwietnia 2005 roku), a następnie umowy zawartej 14 listopada 2005 roku nie wynikał z opisywanych przez powoda działań pozwanego lecz z innych przyczyn. Za wystarczające w tym względzie może być uznane porównanie wysokości kwot jakie powód zapłacił z tytułu zwiększonego podatku od towarów i usług w pierwszych miesiącach 2005 roku do czasu wyjaśnienia stawki podatku i rekorekty faktur (w sumie 140 000 złotych), a przyznaną przez powoda wielkością jego długu wobec wierzycieli w oparciu o zawierane umowy cywilnoprawne wynoszącego wówczas 580 000 złotych. Poza tym, a może przede wszystkim, nadpłacony podatek VAT został powodowi zwrócony do sierpnia 2005 roku (łącznie ponad 180 000 złotych), a zatem już z tej przyczyny w dacie zawierania umowy z 14 listopada 2005 roku sytuacja finansowa powoda nie mogła wynikać z nadpłaconego podatku. Ta nadpłata nie była też, wbrew twierdzeniom powoda, przyczyną braku jego zdolności kredytowej. Postępowania egzekucyjne prowadzone przeciwko powodowi przez komornika w tym czasie, były wszczynane przed nawiązaniem współpracy z Rafinerią (...), o czym świadczą sygnatury akt komorniczych (karta 129 akt) i nawet jeżeli są to sygnatury z roku 2005, to z całą pewnością tytuły egzekucyjne powstały wcześniej.

Należy zwrócić uwagę na jeszcze jedną istotną okoliczność. Powód mianowicie wystawiał faktury korygujące, które jak sam twierdzi, były akceptowane przez Rafinerię (...). Skoro tak, to w istocie rafineria płaciła ten zwiększony przez kilka miesięcy podatek, umowa między przedsiębiorstwem powoda a rafinerią z 30 lipca 2004 roku określała bowiem cenę za jedną tonę sprzedawanego oleju z podatkiem VAT bez określenia stawki tego podatku (umowa karta 149 akt). Rafineria płaciła zatem taką stawkę jaka wynikała z faktur. Jeżeli natomiast rafineria faktur korygujących by nie akceptowała, to powód miał do niej potencjalne roszczenie o zwrot nadpłaconego podatku i wydaje się, że taka sytuacja miała miejsce - powód ze swego roszczenia nie skorzystał - bo w przeciwnym razie to nie powodowi a rafinerii należałby się zwrot nadpłaconego podatku. W każdym razie brak płynności finansowej przedsiębiorstwa powoda w

tych newralgicznych jego zdaniem miesiącach 2005 roku i później, oraz brak jego zdolności kredytowej nie wynikał ze wskazywanych przez niego działań organów podatkowych. W tym miejscu zwrócić należy uwagę, że biorący udział w sprawie prokurator, po wyjaśnieniu tych okoliczności wniósł przed Sądem pierwszej instancji o oddalenie powództwa.

Niezależnie od tego za trafne uznać należy stanowisko Sądu pierwszej instancji o braku związku przyczynowego pomiędzy zdarzeniami w których powód upatruje źródła swojego roszczenia a opisaną przez niego szkodą. I choć, jak podkreślono, analiza tego związku wobec braku bezprawności nie była konieczna, zgodzić się należy, że prowadzenie postępowania przez organy podatkowe nie pozostaje w adekwatnym związku przyczynowym z niewywiązywaniem się z obowiązków umownych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wobec braku możliwości jej finansowania z kredytów bankowych. Wpływ działań pozwanego w których powód upatruje źródła swego roszczenia, a podjęciem przez niego decyzji o sposobie, zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, szczególnie zawarcia umowy z rafinerią 14 listopada 2005 roku i określoną przez powoda szkodą, nie stanowi związku przyczynowego w rozumieniu art. 361 § 1 k.c.

Z tych względów Sąd Apelacyjny, na podstawie art. 385 k.p.c., oddalił apelację o kosztach postępowania apelacyjnego orzekając w oparciu o art. 98 § 1 i 3 k.p.c. w związku z art. 99 k.p.c. i § 2 pkt 9 w związku z § 10 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie, zmienionego rozporządzeniem z dnia 3 października 2016 r (Dz. U. 2016, poz. 1668).

SSO Katarzyna Żymelka SSA Piotr Wójtowicz SSA Tomasz Ślęzak