



Sygn. akt IV CSK 215/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 25 stycznia 2018 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Katarzyna Tyczka-Rote (przewodniczący)

SSN Anna Owczarek (sprawozdawca)

SSN Roman Trzaskowski

Protokolant Hanna Kamińska

w sprawie z powództwa S. J. i D. J.

przeciwko D. Z. i Powszechnemu Zakładowi Ubezpieczeń Spółce Akcyjnej w
Warszawie

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej

w dniu 25 stycznia 2018 r.,

skargi kasacyjnej powoda S. J.

od wyroku Sądu Apelacyjnego w G.

z dnia 28 lipca 2016 r., sygn. akt V ACa .../15,

**I. uchyla zaskarżony wyrok w części zmieniającej wyrok Sądu
Okręgowego w B. z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. I C .../12,
przez oddalenie powództwa o zasądzenie kwoty 604774 (sześćset
cztery tysiące siedemset siedemdziesiąt cztery) zł z ustawowymi
odsetkami od dnia 29 listopada 2012 r. (pkt. I. 1.) i rozstrzygającej
o kosztach postępowania przed tym Sądem (pkt. I.3., I.4.) oraz w
części orzekającej o kosztach postępowania apelacyjnego (pkt.**

V) i w tym zakresie przekazuje sprawę Sądowi Apelacyjnemu w G. do ponownego rozpoznania,

II. oddala skargę kasacyjną powoda w pozostałej części,

III. pozostawia Sądowi Apelacyjnemu w G. rozstrzygnięcie o kosztach postępowania kasacyjnego.

UZASADNIENIE

Powód S. J. wniósł o zasądzenie *in solidum* od pozwanych D. Z. i Powszechnego Zakładu Ubezpieczeń S.A. w Warszawie ogółem 1.017.326 zł z ustawowymi odsetkami od dnia wniesienia pozwu tytułem odszkodowania, na które składały się kwoty: 604.774 zł zobowiązania z tytułu podatku dochodowego (zaległość podatkowa) za 2008 r., 262.894 zł odsetek od zaległości podatkowej za okres od dnia 1 maja 2009 r. do dnia 29 listopada 2012 r., 45.188 zł kosztów postępowania egzekucyjnego, 104.550 zł kosztów pomocy prawnej obejmującej doradztwo, reprezentację w postępowaniu egzekucyjnym, karno-skarbowym, postępowaniu przesądowym.

Powódka D. J. wniosła o zasądzenie *in solidum* od pozwanych D. Z. i Powszechnego Zakładu Ubezpieczeń S.A. w Warszawie ogółem 71.145 zł z ustawowymi odsetkami od dnia wniesienia pozwu tytułem odszkodowania, na które składały się kwoty: 31.708 zł zobowiązania z tytułu podatku dochodowego (zaległość podatkowa) za 2008 r., 7.745 zł odsetek od zaległości podatkowej za okres od dnia 1 maja 2009 r. do dnia 29 listopada 2012 r., 3.942,90 zł kosztów postępowania egzekucyjnego, 3.000 zł grzywny zapłaconej w postępowaniu karno-skarbowym, 150 zł kosztów postępowania karno-skarbowego, 24.600 zł kosztów pomocy prawnej obejmującej doradztwo, reprezentację w postępowaniu egzekucyjnym, karno-skarbowym, postępowaniu przesądowym.

Wyrokiem z dnia 12 lutego 2015 r. Sąd Okręgowy w B. (1) zasądził od pozwanych na rzecz powoda S. J. kwotę 748.553 zł z ustawowymi odsetkami od dnia 29 listopada 2012 r. do dnia zapłaty z zastrzeżeniem, że zapłata zasądzzonego świadczenia przez jednego z pozwanych zwalnia drugiego, (2) zasądził od pozwanych na rzecz powódki D. J. kwotę 39.246 zł z ustawowymi odsetkami od dnia od dnia 29 listopada 2012 r. do dnia zapłaty z zastrzeżeniem, że zapłata zasądzzonego świadczenia przez jednego z pozwanych zwalnia drugiego, (3) oddalił powództwo w pozostałej części, (4) zasądził solidarnie od pozwanych na rzecz powoda S.J. kwotę 1.506,14 zł tytułem zwrotu części kosztów procesu, (4) zniósł wzajemnie koszty procesu pomiędzy powódką D.J. a pozwanymi, (5) nakazał

pobrać solidarnie od pozwanych na rzecz Skarbu Państwa - Sądu Okręgowego w B. kwotę 39.008,07 zł tytułem zwrotu części kosztów sądowych, (6) obciążył Skarb Państwa pozostałymi nie uiszczonymi kosztami sądowymi. Apelacje od tego wyroku wnieśli powodowie i pozwani.

Wyrokiem z dnia 28 lipca 2016 r. Sąd Apelacyjny w G. zmienił powyższy wyrok w części w ten sposób, że oddalił powództwo S.J. w zakresie kwoty 748.553 zł z ustawowymi odsetkami od dnia od dnia 29 listopada 2012 r. (pkt I.1.), oddalił powództwo D.J. w zakresie kwoty 550 zł z ustawowymi odsetkami od dnia od dnia 29 listopada 2012 r. (pkt I.2.), zmienił rozstrzygnięcie o kosztach postępowania przed sądem pierwszej instancji (pkt I.3 i 4.), ponadto oddalił apelację pozwanych w pozostałym zakresie (pkt II.), oddalił apelację powodów w całości (pkt III.), zniósł wzajemnie między powódką a pozwanymi koszty postępowania apelacyjnego (pkt IV.), nie obciążył powoda kosztami postępowania apelacyjnego poniesionymi przez pozwanych (pkt V.).

Ustalono, że pozwany D.Z. wykonywał zawód radcy prawnego w ramach własnej kancelarii prawnej, z tego tytułu był ubezpieczony od odpowiedzialności cywilnej w pozwanym Powszechnym Zakładzie Ubezpieczeń S.A. W umowie ubezpieczenia przyjęto, że suma gwarancyjna odpowiada kwocie 1.259.125 zł. D.Z. w latach 2000-2005 zajmował się m.in. obsługą prawną działalności gospodarczej powoda S.J. oraz jego syna M.J., a po przejściu powoda w 2005 r. na emeryturę, tylko działalności gospodarczej M.J., ponadto sporadycznie doradzał członkom ich rodzin. Jeżeli pozwany uznawał, że potrzebna jest wiedza specjalistyczna przekraczająca zakres jego kompetencji, informował zleceniodawców o tym oraz wskazywał na potrzebę konsultacji prawnych, w trakcie których ich reprezentował. Pozwany i M.J. zawarli umowę o świadczenie usług prawnych w formie pisemnej, następnie przedłużali ją ustnie. Pozwany otrzymywał stałe wynagrodzenie w wysokości 12.200 zł brutto miesięcznie, ponadto okazjonalnie dodatkowe kwoty. W 2005 r. powodowie podzielili majątek pomiędzy dzieci, M.J. otrzymał w ramach tego podziału kilka nieruchomości. W 2007 r. Urząd Celny wszczął postępowanie celne dotyczące nieprawidłowości w działalności gospodarczej M.J.. M.J. dokonał, w związku z tym postępowaniem, darowizny na rzecz ojca - prawa własności czterech nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego jednej nieruchomości,

udziału w użytkowaniu wieczystym jednej nieruchomości, a na rzecz ojca i matki D.J. - do majątku wspólnego z prawa własności jednej nieruchomości Powód i M.J. zamierzali wykorzystywać wskazane nieruchomości do działalności gospodarczej. Ostatecznie uzgodnili, za akceptacją powódki, prowadzenie działalności agroturystycznej i deweloperskiej w formie spółek prawa handlowego. M.J. zlecił pozwanemu przygotowanie optymalnej koncepcji wykorzystania nieruchomości przy minimalnych kosztach, czynności związane z utworzeniem spółek, zgromadzeniem dokumentów, opracowaniem projektów umów. W realizacji tego zlecenia utworzone zostały trzy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością: w dniu 23 kwietnia 2008 r. „E. Development”, w dniu 28 kwietnia 2008 r. „S.”, w dniu 30 czerwca 2008 r. „A.”. W zamian za wkład niepieniężny obejmujący prawa do wskazanych nieruchomości (aport) powód S.J. objął udziały we wszystkich trzech spółkach, a powódka część udziałów w spółce A. Funkcję Prezesa Zarządu wszystkich spółek objął M.J.. Za świadczenie we wskazanym zakresie usług prawnych powód otrzymywał wynagrodzenie początkowo od M.J. prowadzącego działalność pod firmą E., a od maja 2008 r. po połowie od M.J. i „A.” sp. z o.o., w której ten pełnił funkcję Prezesa Zarządu. Pozwany, przygotowując wskazane przedsięwzięcie gospodarcze, nieumyślnie popełnił błąd polegający na przeoczeniu, że zgodnie z ówczesnym brzmieniem art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jedn. tekst: Dz.U. z 2016, poz. 2032 ze zm.) za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się nominalną wartość udziałów w spółce mającej osobowość prawną, objętych w zamian za wkład niepieniężny, przy czym przychód ten powstaje w dniu zarejestrowania spółki (ust. 1a. pkt 1). Uiszczenia podatku dochodowego można byłoby uniknąć, gdyby aport został przeznaczony na kapitał zapasowy (rezerwowy). Powodowie złożyli zeznania podatkowe za 2008 r. nie ujawniając wskazanych przychodów. M.J. i powodowie w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz posiadaniem znacznego majątku korzystali z usług doradców finansowych i biur rachunkowych.

W dniu 8 listopada 2010 r. powodowie otrzymali zawiadomienie o wszczęciu przeciwko nim przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w N. postępowań podatkowych. Powód zlecił pozwanemu wyjaśnienie sprawy za dodatkowym

wynagrodzeniem w wysokości 10.000 zł. Dyrektor Izby Skarbowej w B. decyzją z dnia 11 lipca 2011 r., po rozpoznaniu odwołania określił zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r. po stronie powoda w kwocie 604.774 zł, po stronie powódki w kwocie 31.708 zł. Przeciwko powodom wszczęto postępowanie egzekucyjne oraz postępowanie karno-skarbowe. Powódka zapłaciła zobowiązanie podatkowe oraz karę grzywny w wysokości 3.000 zł, orzeczoną na podstawie wyroku Sądu Rejonowego w S. z dnia 21 sierpnia 2012 r., który uwzględnił jej wniosek o dobrowolne poddanie się karze. Powód został uniewinniony wyrokiem z dnia 19 sierpnia 2014 r. wobec przyjęcia, że nie złożenie w ustawowym terminie prawidłowego zeznania podatkowego, ze względu na korzystanie z pomocy prawnej wynikało z braku świadomości istnienia obowiązku podatkowego, Postępowanie egzekucyjne przeciwko powodowi pozostaje w toku, dokonano zajęcia m.in. udziałów w spółkach i wierzytelności, w tym odszkodowawczej wobec pozwanego.

Sąd pierwszej instancji przyjął, że jedynym zleceniodawcą usługi doradztwa prawnego był M.J. ale, w zakresie dotyczącym utworzenia na bazie nieruchomości powodów spółek, świadczenia pozwanego miały być spełnione na rzecz osób trzecich, tj. powodów (art. 393 § 1 k.c.). Z tego względu powodom, jako beneficjentom, przysługuje legitymacja czynna dochodzenia odszkodowania. Do umowy o świadczenie usług prawnych mają zastosowanie przepisy regulujące umowę zlecenia, tj. umowę starannego działania (art. 750 k.c.). Sąd stwierdził, że pozwany wykonał zobowiązanie opracowania koncepcji zagospodarowania majątku powodów, projektów umów oraz przeprowadzenia czynności mających na celu utworzenie spółek w sposób nienależyty, gdyż tak konstruując umowy spółek i ich strukturę kapitałową doprowadził do powstania po stronie powodów obowiązku podatkowego, którego można było uniknąć. Radca prawny działający z należytą starannością powinien uprzedzić klientów o skutkach prawnych i podatkowych podejmowanych czynności. Działanie D.Z. było zawinione co najmniej w postaci niedbalstwa i spowodowało szkodę, zatem spełnia przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej z art. 471 k.c. Podstawą odpowiedzialności zakładu ubezpieczeń, odpowiadającego *in solidum*, jest art. 822 k.c. Zdaniem Sądu data powstania szkody jest zbieżna z ustaleniem należności podatkowych przez

właściwe organy, bowiem gdyby Urząd Skarbowy w N. nie wykrył, że powodowie nie uiszcili podatku, to w ogóle by nie powstała. Data wydania decyzji podatkowej wyznacza początek biegu terminu przedawnienia, ale w stosunku do pozwanego zakładu ubezpieczeń został on przerwany w dniu 20 lipca 2012 r. na skutek zawiadomienia go o zdarzeniu wywołującym szkodę, dokonanego przez pozwanego D.Z.. Sąd przyjął, że szkoda powodów obejmuje: kwotę zobowiązania podatkowego, do uiszczenia którego byli zobowiązani oraz odsetki podatkowe za okres od 1 maja 2009 r. do 11 lipca 2011 r., tj. do dnia wydania ostatecznej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej ustalającej wysokość zobowiązania (kwota 748.553 zł w odniesieniu do powoda oraz 39.246 zł w odniesieniu do powódki). Uznał, że obowiązek zapłaty odsetek podatkowych za okres od dnia 12 lipca 2011 r. do dnia wniesienia pozwu nie pozostaje w związku przyczynowym z nienależytym wykonaniem zobowiązania przez pozwanego, bowiem o ile do wydania decyzji ostatecznej powodowie mogli kierować się racjonalnym przekonaniem, że sprawa zostanie rozstrzygnięta na ich korzyść, o tyle skutki nie uiszczenia podatku po tej dacie nie mogą obciążać pozwanego D.Z.. Tak samo ocenił żądanie dotyczące zwrotu kosztów postępowania egzekucyjnego, postępowania karnego, grzywny zasądzonej od powódki oraz czynności przedsądowych. Sąd ustalił, że zostały spełnione przesłanki odpowiedzialności PZU S.A., przewidziane w umowie ubezpieczenia.

Sąd Apelacyjny podzielił - co do zasady - kwalifikację umowy zawartej ustnie pomiędzy pozwanym D.Z. a synem powodów M.J. jako umowy o świadczenie usług prawnych z *pactum in favorem tertio*. Uznał, że zostały spełnione przesłanki wymagane art. 393 § 1 k.c. wobec braku zarzutów co do ważności umowy podstawowej, niekwestionowania osób będących beneficjentami oraz zachowania właściwej formy umowy. Nie zgodził się ze stanowiskiem, że umowa zawarta pomiędzy M.J. a pozwanym obejmowała optymalizację podatkową planowanych transakcji, wskazał jednak, iż z art. 2 ustawy o radcach prawnych wynika obowiązek wyjaśnienia zleceńodawcy wszystkich aspektów prawnych przygotowywanych umów. W sytuacji braku wystarczającej wiedzy co do kwestii podatkowych, pozwany powinien go powiadomić o tym oraz wskazać podmioty, które byłyby w stanie udzielić stosownej porady, ewentualnie na potrzebę

samodzielnego ich poszukania. Sąd drugiej instancji inaczej ustalił wysokość szkody, przyjmując, że od kwoty podatku ustalonego na mocy ostatecznej decyzji z 11 lipca 2011 r. należy odjąć kwotę podatku, jaki powodowie musieliby uiścić, gdyby porady prawne były udzielone prawidłowo. Wskazał, że na gruncie polskiego prawa nie ma możliwości wniesienia aportu do spółki bez zapłacenia jakiegokolwiek podatku. Szkodę powódki stanowi zatem różnica pomiędzy podatkiem od minimalnej wartości kapitału, który miała obowiązek zapłacić w związku z utworzeniem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, a podatkiem naliczonym wg decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w B. W podobny sposób należałoby obliczyć szkodę poniesioną przez powoda, jednak kalkulacja taka ma jedynie walor hipotetyczny, bowiem nie uregulował on dotąd zobowiązania podatkowego, co oznacza, że po jego stronie nie powstała strata. Sąd Apelacyjny przyjął, że fakt obciążenia jakimkolwiek obowiązkiem finansowym nie jest sam w sobie szkodą majątkową, dopóki nie zostanie on spełniony wobec żądającego. Zdaniem Sądu egzekucyjne zajęcie udziałów powoda w spółkach nie stanowi uszczerbienia majątku, ponieważ czynność ta nie obniżyła wartości udziałów. Z tych względów, przyjmując w powyższym zakresie brak szkody, oddalił powództwo jako przedwczesne.

Skargę kasacyjną od wyroku sądu drugiej instancji wniósł powód w części dotyczącej zmiany orzeczenia Sądu Okręgowego poprzez oddalenie jego powództwa i odmiennego postanowienia o kosztach postępowania (pkt I ppkt 1, 3, 4), oddalenia wniesionej przez niego apelacji (pkt III), rozstrzygnięcia o kosztach postępowania apelacyjnego (pkt V). Skarga, oparta na obu podstawach kasacyjnych, zarzuca naruszenie następujących przepisów prawa materialnego: art. 361 § 2 w zw. z art. 361 § 1 k.c. polegającego na przyjęciu, że szkodą majątkową może być tylko uszczerbek polegający na zmniejszeniu aktywów przy jednoczesnym pominięciu, że może być nią również ich nie powiększenie oraz wadliwe przyjęcie, że w granicach związku przyczynowego pomiędzy zdarzeniem powodującym szkodę a szkodą nie mieszczą się odsetki podatkowe, koszty postępowania egzekucyjnego oraz wynagrodzenia pełnomocników procesowych, art. 361 § 2 w zw. z art. 361 § 1 k.c. w zw. z art. 154 § 1 k.s.h. poprzez wadliwe zastosowanie metody dyferencyjnej, wyliczenie, że szkodę stanowi różnica

między zobowiązaniem podatkowym powoda ustalonym w decyzji podatkowej, a kwotą zobowiązania podatkowego obliczonego od wartości kapitału zakładowego w minimalnej wysokości 50.000 zł. W ramach naruszenia prawa procesowego wskazał: art. 96j § 3 pkt 2 u.p.e.a. w zw. z art. 228 § 1 i 2 k.p.c. i w zw. z art. 6 k.c. poprzez przyjęcie, że sytuacja majątkowa powoda pozwalała na uregulowanie zobowiązania podatkowego w wysokości określonej w decyzji podatkowej, art. 6 w zw. z art. 361 § 2 k.c. poprzez bezpodstawne przyjęcie, iż nie wykazał on faktu poniesienia szkody, art. 6 k.c. w zw. z art. 228 § 1 i § 2 k.p.c. w zw. z art. 96 u.p.e.a. i art. 361 § 2 k.c. poprzez bezpodstawne przyjęcie, że nie wykazał on faktu poniesienia szkody, a w szczególności, że nie wykazał, iż samo zajęcie udziałów doprowadziło do uszczerbienia jego majątku, art. 278 § 1 k.p.c. poprzez przyjęcie, że wartość udziałów w spółkach pozwala obecnie na pełne zaspokojenie zobowiązania podatkowego.

Sąd Najwyższy zważył:

Przypomnieć należy, że zgodnie z art. 321 § 1 k.p.c., statuującym naczelne zasady dyspozycyjności i kontradyktoryjności w procesie cywilnym, sąd jest związany określeniem granic poszukiwanej ochrony prawnej, które wyznaczają podstawa faktyczna powództwa i żądanie pozwu. Zagadnienie powyższe ma istotne znaczenie w obecnej sprawie, w której zgłoszono żądania wywodzone z odpowiedzialności odszkodowawczej zawodowego pełnomocnika za nienależyte wykonanie zobowiązania, przekazanego na podstawie zastrzeżenia umownego na rzecz osoby trzeciej (powoda). W pozwie wskazano, że pozwany D.Z., jako radca prawny, był zobowiązany do świadczenia usług na rzecz powodów oraz M.J. dotyczących kompleksowej obsługi prawnej przy zawiązaniu spółek celowych, do których miały być wniesione aportem nieruchomości, stanowiące przedmiot własności lub użytkowania wieczystego powodów, w sposób zapewniający czerpanie z nich korzyści przez M.J.. Szczególne okoliczności wymagały uwzględnienia w tym przedsięwzięciu gospodarczym interesów powodów i ich syna, który, wobec zagrożenia wynikiem toczącego się postępowania celnego, przekazał powodom prawa do wskazanych nieruchomości, wcześniej od nich uzyskane - w obu wypadkach pod tytułem darmym. Zgodnie z twierdzeniami pozwu, zakres usługi obejmował kompleks zadań od zaplanowania struktury kapitałowej i podjęcia

niezbędnych czynności prawnych po rejestrację spółek w KRS, a jej założeniem było uporządkowanie struktury majątkowej w zakresie darowanych nieruchomości i zorganizowanie transakcji w sposób najkorzystniejszy dla powodów przy minimalizacji kosztów, w tym ewentualnych zobowiązań podatkowych. Umowa o świadczenie wskazanych usług prawnych łączyła D.Z. i M.J., przy czym świadczenie w części dotyczącej sposobu rozporządzenia prawami rzeczowymi do nieruchomości powodów dla prowadzenia działalności gospodarczej przekazano, na podstawie zastrzeżenia wprowadzonego do umowy głównej, na rzecz S.J. i D.J..

Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem orzecznictwa i piśmiennictwa, zastrzeżenie świadczenia na rzecz osoby trzeciej (*pactum in favorem tertii*), przewidziane w art. 393 k.c., jest konstrukcją prawną związaną ze stosunkiem zobowiązaniowym, którego podstawą jest umowa lub inne źródło zobowiązania. Jego istotą jest oświadczenie wierzyciela, że dłużnik (przysiękający) ma spełnić ciążące na nim świadczenie nie na rzecz wierzyciela (zastrzegającego), lecz na rzecz określonej osoby trzeciej i tym samym zwolnić się względem niego z obowiązku. Zastrzeżenie rodzi obowiązek, którego korelatem jest uprawnienie. Nie dochodzi wówczas do zmiany umowy, tylko do zmiany kierunku spełnienia dotychczasowego świadczenia, zatem osoba trzecia staje się dodatkowym wierzycielem w ramach zawiązanego już stosunku obligacyjnego. Skutkiem oświadczenia osoby trzeciej o skorzystaniu z zastrzeżenia jest nabycie przez nią uprawnienia żądania wykonania zobowiązania na własną rzecz i odpowiadającego mu roszczenia przeciwko dłużnikowi. Jeżeli dłużnik nie spełni przekazanego świadczenia na jej rzecz lub spełni je nienależycie, wówczas zarówno osoba trzecia, jak i wierzyciel mogą wystąpić przeciwko dłużnikowi z roszczeniami odszkodowawczymi (art. 471 k.c.). Podstawę odpowiedzialności dłużnika wobec osoby trzeciej stanowi stosunek zapłaty, a wobec wierzyciela - stosunek pokrycia. Tak ukształtowany stosunek prawny oznacza, że w zakresie odpowiedzialności kontraktowej dłużnika wobec osoby trzeciej punktem odniesienia zawsze jest interes chroniony danym stosunkiem obligacyjnym, innymi słowy zakres odszkodowania każdorazowo musi mieścić się granicach majątkowego interesu prawnego chronionego umową w części objętej zastrzeżeniem. Świadczenie odszkodowawcze w reżimie odpowiedzialności kontraktowej wynika z naruszenia

zobowiązania, stąd ma charakter zastępczy lub uzupełniający względem przewidzianego nim świadczenia. Nienależyte wykonanie zobowiązania zachodzi wtedy, gdy wprowadzie świadczenie zostało spełnione, ale w sposób, który nie zaspakaja w pełni interesów wierzyciela, gdyż jest niezgodny z treścią zobowiązania.

Odnosząc powyższe rozważania do okoliczności sprawy wskazać należy, że powód nigdy nie twierdził, że przekazane świadczenie dotyczące usług prawniczych realizowanych w pierwszej połowie 2008 r. obejmowało także udzielenie mu pomocy prawnej przy czynności polegającej na sporządzeniu w 2009 r. oświadczenia o uzyskanych dochodach i wyliczeniu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r., lub ich złożeniu we właściwym Urzędzie Skarbowym. Pozwany podniósł, że M.J. oraz S.J. korzystali w tym zakresie z profesjonalnych biur rachunkowych, a twierdzeniu temu powód nie zaprzeczył. Złożenie przez podatnika oświadczenia podatkowego stanowi samodzielne zdarzenie prawne, które w wypadku niezgodności oświadczenia z prawdą jest podstawą odpowiedzialności publiczno-prawnej, włącznie z karno-skarbową. Wobec tego, że doradztwo dotyczące zeznania podatkowego, złożonego w kwietniu 2009 r., nie było objęte świadczeniem usługi prawnej przekazanej zastrzeżeniem M.J., czynność powoda nie była spowodowana nienależytym wykonaniem zobowiązania przez dłużnika i musi być zakwalifikowana jako samodzielne zdarzenie szkodzące, spowodowane wprost przez podatnika. Konsekwentnie złożenie przez S.J. nieprawdziwego zeznania podatkowego nie stanowi podstawy obciążenia D.Z. odpowiedzialnością za szkodę obejmującą zaległe zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 z tytułu przychodów z kapitałów pieniężnych, wobec niedokonanego rozliczenia, określone w decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego, odsetki wymierzone od tego zobowiązania w postępowaniu podatkowym, związane z tą decyzją wydatki w postępowaniu egzekucyjnym, karno-skarbowym oraz koszty pomocy prawnej obejmującej doradztwo.

Wobec podniesienia w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 361 § 1 i 2 k.c. w wielu aspektach wykładni i zastosowania przypomnieć należy, że dla stwierdzenia adekwatnego związku przyczynowego w danym indywidualnym

stanie faktycznym każdorazowo należy ustalić, czy zdarzenie stanowi warunek konieczny wystąpienia szkody (test *conditio sine qua non*), następnie ocenić, czy szkoda jest normalnym następstwem tego zdarzenia (selekcja następstw). Pierwszy test umożliwia stwierdzenie, czy między zdarzeniem a szkodą zachodzi obiektywna zależność, i wymaga badania, czy niewystąpienie zdarzenia w danej konkretnej sytuacji powodowałoby, że oznaczona szkoda także nie wystąpiłaby. Dla jego wyniku nie mają znaczenia możliwe inne zdarzenia, które mogą mieć wpływ na istnienie i wysokość szkody. Natomiast przy selekcji następstw konieczne jest ustalenie w sposób obiektywny, czy prawdopodobieństwo skutku zwiększa się każdorazowo wraz z wystąpieniem przyczyny danego rodzaju. Relacje kauzalne często są wielocłonowe, a ich elementy mogą występować jednocześnie lub układać się w łańcuch przyczynowo-skutkowy, ale wówczas wszystkie ogniwa łańcucha zdarzeń podlegają ocenie z punktu widzenia kryterium normalności. W orzecznictwie i piśmiennictwie przyjmuje się, że uznaniu normalności następstw nie sprzeciwia się okoliczność, że chodzi o dalsze skutki określonego zdarzenia (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 28 lutego 2006 r., III CSK 135/05, nie publ., z dnia 14 grudnia 2004 r., II CK 249/04, nie publ., z dnia 4 listopada 1977 r., II CR 355/77, OSN 1978, nr 11, poz. 205; z dnia 18 lutego 1981 r., IV CR 605/80, OSNC 1982, nr 4, poz. 50; z dnia 14 marca 2002 r., IV CKN 826/00, nie publ.). Dopiero po ustaleniu konkretnego działania bądź zaniechania, z którego wynikać ma szkoda, i dokonaniu oceny jego bezprawności, po ustaleniu czy rzeczywiście i jaka wystąpiła szkoda możliwe jest badanie zachodzącego między nimi związku przyczynowego (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 kwietnia 2001 r., I PKN 361/00, OSNP 2003, nr 3, poz. 62, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 lipca 2012 r., II CSK 648/11, nie publ.). Jak wskazuje się w orzecznictwie przyczynowość jest kategorią poznawczą o charakterze obiektywnym, zachodzącym pomiędzy dwoma zdarzeniami, tj. przyczyną i skutkiem, a istnienie tego powiązania wyprowadza się z zasad doświadczenia życiowego, czasami wspartymi wiedzą naukową (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 stycznia 2006 r., II CK 372/05, OSP 2008, nr 9, poz. 96). Podkreślić należy w odniesieniu do odpowiedzialności kontraktowej z tytułu nienależytego wykonania umowy, że odszkodowanie przysługuje wierzycielowi jedynie w granicach majątkowego interesu prawnego

chronionego tą umową. Samodzielne zdarzenie prawne skutkujące powstaniem nowej szkody, nie spełniające kryterium normalności, będące okolicznością zewnętrzną, niemożliwą do przypisania dłużnikowi przerywa adekwatny związek przyczynowy. W okolicznościach sprawy błąd pozwanego, w doradztwie prawnym wyboru koncepcji wykorzystania nieruchomości powoda dla celów gospodarczych w oznaczonym układzie podmiotowym, który polegał na niewskazaniu skutków podatkowych przewidzianych art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie był warunkiem koniecznym i przyczyną złożenia nieprawdziwego zeznania podatkowego, sporządzonego później przy udziale innych profesjonalistów. Ciążąca na nim z tytułu przekazanego świadczenia powinność nie obejmowała doradztwa w zakresie wykonania wskazanego obowiązku publiczno-prawnego, tj. złożenia we właściwym terminie pełnego oświadczenia o osiągniętych dochodach, właściwego obliczenia i uiszczenia należnego podatku dochodowego od osób fizycznych. To na powodzie spoczywał samodzielny prawny obowiązek ujawnienia rzeczywistych źródeł dochodów i prawidłowego wyliczenia należności podatkowej, z którego nie zwalniał brak wiedzy o istnieniu dochodu podlegającego opodatkowaniu i jego przyczyna. Konsekwentnie wyłącza to możliwość przypisania pozwanemu odpowiedzialności za obciążające powoda następstwa jego naruszenia, wynikające z wdrożenia postępowania podatkowego i postępowania karno-skarbowego. Szkodę w tej części wywołał sam poszkodowany, co skutkowało zerwaniem związku przyczynowego między nią a pierwotnym zdarzeniem sprawczym przypisanym pozwanemu.

Nie oznacza to wyłączenia odpowiedzialności pozwanego za skutki nienależytego wykonania przekazanego świadczenia powstałe wcześniej, tj. do momentu włączenia się zdarzenia polegającego na złożeniu zeznania podatkowego. W tym zakresie nie można podzielić stanowiska sądu drugiej instancji, że data powstania szkody jest zbieżna z dniem ustalenia należności podatkowych przez właściwe organy i w ogóle by nie powstała, gdyby Urząd Skarbowy nie wykrył, że powodowie nie uiszcili podatku. Data powstania obowiązku podatkowego (powstania dochodu) była tożsama z datą zarejestrowania spółek, a termin końcowy złożenia deklaracji podatkowej upływał 30 kwietnia następnego roku.

Ujawnienie zaległości podatkowej i wydanie decyzji ustalającej jej wysokość oraz należne odsetki, tj. kwoty zobowiązania podatkowego, były istotne jedynie dla wyznaczenia granic i podstawy następczej odpowiedzialności publiczno-prawnej podatnika. W zakresie odpowiedzialności kontraktowej stosunek odszkodowawczy tworzy się już w chwili zdarzenia polegającego na naruszeniu w określony sposób sfery prawnie chronionej danym zobowiązaniem. Następstwa zdarzeń szkodzących wywołanych działaniem sprawcy są objęte obowiązkiem naprawienia tylko wówczas, gdy zachodzi związek między celem naruszonej normy a interesem, który uległ naruszeniu, gdyż tylko taka szkoda ingerująca w chroniony interes osoby trzeciej jest wyrządzana bezprawnie. W tym przedmiocie skarga kasacyjna trafnie zarzuca, że - co do zasady - skutkami zdarzenia szkodzącego, kwalifikowanymi jako szkoda, są także pasywa obejmujące wymagalne zobowiązania poszkodowanego wobec osoby trzeciej (por. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 10 lipca 2008 r., III CZP 62/08, OSNC 2009, nr 7-8, poz. 106). Nie ma znaczenia data, w której wierzyciel spełnił swoje świadczenie w stosunku do osoby trzeciej, chociażby powstanie jego zobowiązania wobec niej pozostawało w związku z niewłaściwym wykonaniem umowy przez dłużnika, od którego następnie w ramach łączącego ich stosunku prawnego domaga się odszkodowania (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 29 listopada 1999 r., III CKN 474/98, z dnia 25 czerwca 2010 r., I CSK 554/09, OSNC-ZD 2011, nr 1, poz. 12, z dnia 11 lipca 2014 r., III CSK 245/14, OSNC-ZD 2015, nr 4, poz. 57). W takim wypadku bowiem wyrównanie szkody polega na uzyskaniu środków pozwalających na zlikwidowanie pasywów. Wprawdzie sam stan istnienia długu w majątku nie zawsze musi być z nią tożsamy, niemniej zasadnie zarzuca powód, że niezaspokojone zobowiązanie podatkowe wobec Skarbu Państwa, po wszczęciu na podstawie tytułu egzekucyjnego przez uprawniony organ administracyjnego postępowania egzekucyjnego, bez wątpienia stanowi szkodę. Częściowo trafna, w zakresie szkody omówionym wyżej, jest zatem skarga kasacyjna wskazująca na naruszenie art. 361 § 2 w zw. z art. 361 § 1 k.c.

Chybiony jest zarzut naruszenia art. 361 § 2 w zw. z art. 361 § 1 k.c. w zw. z art. 154 § 1 k.s.h. poprzez wadliwe zastosowanie metody dyferencyjnej w wyniku uwzględnienia, że szkodę stanowi różnica pomiędzy zobowiązaniem podatkowym powoda ustalonym w decyzji podatkowej, a kwotą potencjalnego

zobowiązania podatkowego obliczonego od wartości kapitału zakładowego w minimalnej wysokości 50.000 zł. Jak trafnie wskazał Sąd drugiej instancji każda czynność prawna polegająca na rozporządzeniu majątkiem, w celu prowadzenia działalności gospodarczej zmierzającej do uzyskania dochodu, podlega opodatkowaniu, a twierdzenie powoda, zwłaszcza w szczególnych okolicznościach tej sprawy i relacjach majątkowo-rodzinnych zainteresowanych planowanym przedsięwzięciem gospodarczym, że powzięcie wiedzy o konieczności uiszczenia podatku spowodowałoby w ogóle zaniechanie utworzenia spółek nie jest wiarygodne. Uzasadnione było zatem przyjęcie przez Sąd, że szkoda wyraża się różnicą między rzeczywistym a potencjalnym obciążeniem fiskalnym powoda przy uwzględnieniu możliwości zawarcia umów innej treści. Bezprzedmiotowe są zarzuty naruszenia art. 96j § 3 pkt 2 u.p.e.a. w zw. z art. 228 § 1 i 2 k.p.c. i w zw. z art. 6 k.c., art. 278 § 1 k.p.c., art. 6 w zw. z art. 361 § 2 k.c., art. 6 k.c. w zw. z art. 228 § 1 i § 2 k.p.c. w zw. z art. 96 u.p.e.a. i art. 361 § 2 k.c. jako zmierzające do podważenia podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, którą Sąd Najwyższy jest związany (art. 398¹³ § 2 k.p.c.).

Sąd Najwyższy z urzędu zwraca uwagę autorowi skargi na niestosowne, wychodzące poza granice poziomu wymaganego od zawodowego pełnomocnika i etyki zawodowej, sformułowania skargi kasacyjnej odnoszące się do Sądu Apelacyjnego (str. 25, 28, 30).

W tym stanie rzeczy skarga kasacyjna w zakresie opartym na uzasadnionej podstawie, tj. w części odnoszącej się wyroku reformatoryjnego sądu drugiej instancji oddalającego powództwo co do zasądzenia kwoty 604.774 zł z ustawowymi odsetkami (różnica pomiędzy rzeczywistym i potencjalnym obciążeniem podatkowym) oraz odpowiednio kosztów postępowania w obu instancjach, podlega uwzględnieniu w oparciu o art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. W pozostałym zakresie podstawą oddalenia skargi jest art. 398¹⁴ k.p.c. O kosztach postępowania kasacyjnego postanowiono zgodnie z art. 108 § 2 k.p.c. w zw. z art. 391 § 1 i art. 398²¹ k.p.c.

jw