



Sygn. akt IV CSK 664/18

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 30 września 2020 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Monika Koba (przewodniczący)

SSN Marian Kocon

SSN Marta Romańska (sprawozdawca)

w sprawie z powództwa (...) Spółdzielni Mieszkaniowej w I.
przeciwko A. M.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Cywilnej
w dniu 30 września 2020 r.,

skargi kasacyjnej strony powodowej

od wyroku Sądu Okręgowego w B.

z dnia 30 kwietnia 2018 r., sygn. akt (...),

**uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi
Okręgowemu w B. do ponownego rozpoznania i orzeczenia o
kosztach postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Powódka (...) Spółdzielnia Mieszkaniowa w I. wniosła o zasądzenie od A. M. kwoty 50.201,29 zł z ustawowymi odsetkami od 5 listopada 2013 r., jako odszkodowania za szkodę odpowiadającego wysokości odsetek od zaległości podatkowej, za powstanie której odpowiada A. M., pełniąca funkcję członka zarządu i głównego księgowego powódki w okresie od 23 czerwca 1999 r. do 28 października 2009 r.

Pozwana A. M. wniosła o oddalenie powództwa.

Wyrokiem z 6 października 2017 r. Sąd Rejonowy w I. zasądził od pozwanej na rzecz powódki kwotę 50.201 zł z odsetkami ustawowymi od 5 listopada 2013 r. do 31 grudnia 2015 r. i z odsetkami ustawowymi za opóźnienie od 1 stycznia 2016 r. do dnia zapłaty, a w pozostałej części powództwo oddalił.

Sąd Rejonowy ustalił, że pozwana została powołana do pełnienia funkcji zastępcy prezesa zarządu powódki uchwałą, która weszła w życie 24 czerwca 1999 r. Do jej obowiązków należały gospodarka środkami finansowymi spółdzielni, nadzór nad działalnością finansową i księgową oraz nadzór nad działalnością społeczną i oświatowo-kulturalną. Od 24 czerwca 1999 r. pozwana była też zatrudniona u powódki na stanowisku zastępcy dyrektora do spraw ekonomicznych - głównego księgowego. W październiku 2009 r. pozwana przeszła na emeryturę.

21 grudnia 2006 r. rada nadzorcza powódki uchwaliła plan gospodarczy na 2007 r., w którym postanowiła, że działalność społeczna i oświatowo-kulturalna będzie finansowana z wpływów z opłat od członków (0,08 zł/m²) oraz wpływów z imprez organizowanych przez kluby osiedlowe. 19 lutego 2007 r. zarząd spółdzielni, w skład którego wchodziła pozwana, w oparciu o zatwierdzony roczny plan podjął decyzję o pozostawieniu bez zmian opłaty miesięcznej na pokrycie kosztów eksploatacji nieruchomości oraz działalności społecznej i oświatowo-kulturalnej. Do zmiany zasad finansowania tej działalności doszło od 1 stycznia 2008 r., na mocy planu gospodarczego na 2008 r., w którym rada nadzorcza postanowiła, że koszty

działalności społecznej i oświatowo-kulturalnej powódki będą finansowane z wpływów z pożytków oraz imprez.

25 czerwca 2007 r. pozwana wystąpiła o udzielenie interpretacji podatkowej co do obowiązku podatkowego dotyczącego wpływów z opłat przeznaczanych na działalność społeczną, oświatową i kulturalną. Postanowieniem z 28 września 2007 r. Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w B. wyjaśnił, że zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. 2000, nr 54, poz. 654 ze zm. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.; dalej – u. pod. doch. os. pr.), opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych podlega m. in. dochód osiągnięty z innej działalności niż gospodarka zasobami mieszkalnymi, bez względu na cel, na jaki zostanie przekazany. Do działalności takiej należy zaliczyć działalność społeczną, oświatową i kulturalną. Władze powódki nie skorygowały planów gospodarczych na 2007 r. mimo tej interpretacji podatkowej.

2 kwietnia 2007 r. powódka zawarła z Miastem I. umowę o oddanie w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowych i przeniesienie własności budynków, w zamian za rozwiązanie umów użytkowania wieczystego co do części nieruchomości. Otrzymana z tego tytułu część należności w wysokości 6.693,05 zł netto została przez pozwaną nieprawidłowo zakwalifikowana jako przychód zwolniony z opodatkowania.

26 marca 2008 r. pozwana sporządziła zeznanie o wysokości dochodu osiągniętego przez powódkę jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r., w którym należny od niej podatek określiła na 293.983 zł. Pozwana jako zastępca prezesa - główny księgowy wraz z ówczesnym prezesem zarządu – W. M. oraz drugim z zastępców prezesa R. S. podpisała tę deklarację.

Postanowieniem z 22 listopada 2012 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w B. wszczął postępowanie kontrolne w celu zbadania rozliczeń powódki z budżetem z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r. W trakcie kontroli powódka dostarczyła pozwanej dokumenty dotyczące ustalenia oraz zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r., a pozwana oraz prezes zarządu powódki W. M. byli przesłuchani w charakterze świadków przez inspektora Urzędu Kontroli Skarbowej w B. W toku kontroli ustalono, iż powódka

zaniżyła wysokość dochodu będącego podstawą obliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r. o kwotę 733.626,57 zł i tym samym zaniżyła należny od powódki podatek o 139.389 zł. Doszło do tego w wyniku nieopodatkowania wszystkich dochodów osiągniętych przez powódkę z innej działalności niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi i błędnego przypisania do działalności związanej z gospodarką zasobami mieszkaniowymi wpływów z opłat od członków Spółdzielni związanych z ich uczestnictwem w kosztach działalności społecznej, wychowawczej i kulturalnej oraz należności uzyskanych od Miasta I. w związku z rozwiązaniem prawa użytkowania wieczystego gruntów.

5 marca 2013 r. pozwana wysłała do zastępcy prezesa powódki R. S. wiadomość e-mail, w której zaproponowała skorygowanie deklaracji za okres od stycznia do 30 lipca 2007 r., gdyż w związku z obowiązującą od 31 lipca 2007 r. nowelizacją ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych nie było podstaw do obciążania członków spółdzielni opłatami na działalność społeczną, oświatową i kulturalną. Na skutek sugestii pozwanej powódka wniosła zastrzeżenia do analizy materiału zebranego w toku kontroli podatkowej i wskazała, że od 31 lipca 2007 r. weszły w życie zmiany w ustawie o spółdzielniach mieszkaniowych, w myśl których członkowie spółdzielni uczestniczyli w kosztach związanych z działalnością społeczną, oświatową i kulturalną prowadzoną przez spółdzielnię, jeżeli uchwała walnego zgromadzenia tak stanowiła. Walne zgromadzenie powódki taką uchwałę podjęło 30 listopada 2007 r., a do jej rejestracji doszło 15 czerwca 2008 r. i od tego dnia zaczęła obowiązywać. Tym samym w okresie od 31 lipca 2007 r. do 15 czerwca 2008 r. nie było podstaw prawnych do obciążania członków Spółdzielni kosztami działalności oświatowo-kulturalnej.

Powódka złożyła korektę zeznania o wysokości dochodu osiągniętego za 2007 r., w której wskazała, że zaniżyła podatek dochodowy od osób prawnych o kwotę 81.115 zł. Kwotę tę z odsetkami za zwłokę w wysokości 50.201 zł, powódka przelała 5 marca 2013 r. na rachunek bankowy (...) Urzędu Skarbowego w B.

30 września 2013 r. rada nadzorcza powódki uznała, że na skutek zaniżenia należnego podatku za 2007 r. o 81.115 zł, powódka poniosła szkodę w postaci obowiązku zapłaty odsetek od zaległości podatkowej w kwocie 50.201,29 zł

i postanowiła zażądać od pozwanej naprawienia tej szkody. Zarząd powódki 23 października 2013 r. wezwał pozwaną do zapłaty kwoty 50.201,29 zł w terminie do 4 listopada 2013 r. Pozwana zakwestionowała swoją odpowiedzialność za powstanie szkody.

Sąd Rejonowy wskazał, że zgodnie z art. 58 ustawy z 16 września 1982 r. - prawo spółdzielcze (Dz.U. Nr 30, poz. 210, dalej - pr. spółdz.) w brzmieniu obowiązującym od 22 lipca 2005 r., członek zarządu, rady oraz likwidator odpowiada wobec spółdzielni za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem sprzecznym z prawem lub postanowieniami statutu spółdzielni, chyba że nie ponosi winy. Pozwana przygotowała błędną deklarację podatkową dotyczącą podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r., którą następnie z dwoma członkami ówczesnego zarządu powódki podpisała i złożyła. W efekcie powódka zobowiązania była uregulować nie tylko zaległość podatkową, ale i odsetki od niej, a konieczność ich zapłacenia stanowiła jej szkodę. Pozwana - sprzeczenie z interpretacją udzieloną jej przez Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w B. w postanowieniu z 28 lipca 2007 r. - potraktowała jako zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych opłaty uzyskane od członków powódki na działalność społeczną i oświatowo-kulturalną, jak również środki otrzymane przez powódkę w związku z przeniesieniem prawa użytkowania wieczystego gruntów niezwiązanych z gospodarowaniem zasobami mieszkaniowymi na rzecz Miasta I.. Pozwana ponosi zatem winę za powstanie zaległości podatkowej powódki i konieczność jej uregulowania z odsetkami. Odpowiedzialność pozwanej odnosi się do kwoty 50.201 zł, gdyż taką kwotę powódka zapłaciła tytułem odsetek.

W art. 58 pr. spółdz. ustawodawca nie ograniczył odpowiedzialności wymienionych w nim osób w stosunku do spółdzielni, której osoby te wyrządziły szkodę. Przepis ten ma charakter *lex specialis* wobec przepisów Kodeksu pracy przewidujących takie ograniczenia.

Wyrokiem z 30 kwietnia 2018 r. Sąd Okręgowy w B. zmienił zaskarżony apelacją pozwanej wyrok Sądu Rejonowego z 6 października 2017 r. i oddalił powództwo.

Sąd Okręgowy uzupełniając wskazał, że 25 lutego 2013 r. powódce przedstawiony został materiał dowodowy zebrany w toku kontroli prawidłowości jej rozliczeń z budżetem z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r., wyznaczono jej też siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, jak również do skorygowania w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożonej deklaracji podatkowej. 5 marca 2013 r. powódka dokonała odpowiedniej korekty deklaracji CIT - 8 za 2007 r. i wykazała zwiększenie zobowiązania podatkowego o 81.115 zł. 19 marca 2013 r. powódka została zapoznana przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w B. z wynikami kontroli prawidłowości jej rozliczeń z budżetem z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r. i z ustaleniem, że zaniżyła wysokość dochodu będącego podstawą obliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r. o kwotę 426.920,00 zł i tym samym zaniżyła podatek należny o kwotę 81.115,00 zł. Wynik kontroli zakończonej 19 marca 2013 r. odnosił się jednak do stanu po korekcie dokonanej przez powódkę. Na podstawie art. 53 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. poz. 8, poz. 60 ze zm., dalej - o.p.) powódka zobowiązana była zapłacić ustawowe odsetki od zaległości podatkowej w kwocie 50.201,29 zł, co uczyniła.

Zdaniem Sądu Okręgowego, o wyniku postępowania w sprawie powinna zdecydować odpowiedź na pytanie, czy tzw. wynik kontroli nakładał na powódkę bezwzględny obowiązek zapłacenia zaległego podatku, czy też umożliwiał zainicjowanie postępowania administracyjnego zmierzającego do definitywnego ustalenia, jaki podatek i w jakiej wysokości powódka powinna zapłacić za 2007 r. Zgodnie z art. 24 ust. 2 ustawy z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. 2016 r., poz. 720 ze zm., uchylonej z mocą od 1 stycznia 2017 r.; dalej - u.k.s.), organ kontroli skarbowej kończy postępowanie kontrolne ustaleniem wyniku kontroli w protokole, którego charakter nie został przez ustawodawcę jednoznacznie określony. Za przeważające Sąd Okręgowy uznał stanowisko, że wynik kontroli nie jest aktem administracyjnym rozstrzygającym sprawę, może być natomiast podstawą działań pokontrolnych podejmowanych przez inne organy państwa. Wynik kontroli nie jest jednak wiążący dla organu podatkowego w postępowaniu podatkowym prowadzonym w tym samym zakresie co uprzednio zakończone

postępowanie kontrolne, a uiszczenie podatku w wysokości odpowiadającej ustaleniom protokołu z czynności kontrolnych nie oznacza, że organ podatkowy jest tym związany i nie może wydać decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w innej wysokości. W postępowaniu cywilnym taki protokół ma moc dokumentu urzędowego, o jakim mowa w art. 244 § 1 k.p.c.

Zdaniem Sądu Okręgowego, powódka w 2013 r. dobrowolnie zapłaciła podatek w toku przeprowadzanej kontroli podatkowej, nie czekając na wynik kontroli i zalecenia pokontrolne. Nie wyczerpała zatem możliwości wyjaśnienia w postępowaniu administracyjnym, czy w istocie w świetle obowiązujących w 2007 r. regulacji prawnych i uchwał jej organów była zobowiązana do zapłaty podatku od pobranych od członków spółdzielni opłat w kwocie 0,08 zł/m² z przeznaczeniem na działalność nie związaną z gospodarowaniem zasobami mieszkaniowymi. Samodzielnie też zadecydowała o zapłacie zaległych odsetek w kwocie 52.201,29 zł. W niniejszej sprawie oznacza to, że powódka nie wykazała, iż jej szkoda miała bezpośredni związek z ewentualnymi błędami, których popełnienie w 2007 r. zarzucała pozwanej. Pozwana mogłaby ponieść odpowiedzialność za błędne sporządzenie oświadczenia podatkowego za 2007 r. i w konsekwencji za tzw. „niedopłatę podatku” jedynie wtedy, gdyby powódka wyczerpała drogę postępowania administracyjnego, w którym wydana zostałaby decyzja administracyjna lub orzeczenie sądu administracyjnego wskazujące na obowiązek zapłaty przez nią zaległego podatku we wskazanej wysokości. Podjęcie przez powódkę decyzji o skorygowaniu deklaracji CIT-8 jedynie w oparciu o materiał dowodowy zgromadzony w trakcie kontroli podatkowej stanowiło nowe, niezależne ogniwo w łańcuchu przyczynowo-skutkowym, które przerwało normalny związek przyczynowy między działaniem pozwanej a szkodą.

Zdaniem Sądu Okręgowego, brak było podstaw do badania w postępowaniu cywilnym zagadnień dotyczących wysokości zobowiązania podatkowego powódki za 2007 r. Rzeczą bowiem sądów powszechnych nie jest rozstrzyganie i ustalanie, nawet jako o zagadnieniu prejudycjalnym, o wysokości konkretnego obowiązku podatkowego podmiotu, na którym obowiązek taki spoczywa.

W skardze kasacyjnej od wyroku Sądu Okręgowego z 30 kwietnia 2018 r. powódka zarzuciła, że orzeczenie to zostało wydane z naruszeniem prawa

materialnego, tj.: - art. 45 ust. 1 w związku z art. 177 Konstytucji przez przyjęcie, że stwierdzenie związku przyczynowego pomiędzy działaniem pozwanej a powstałą szkodą byłoby możliwe wyłącznie po uprzednim przeprowadzeniu postępowania administracyjnego i wydaniu decyzji lub orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzających obowiązek powódki zapłacenia zaległego podatku i odsetek; - art. 361 i art. 415 k.c. przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie wskutek uznania, że dokonana przez powódkę korekta deklaracji CIT-8 za 2007 r. stanowiła nowe, niezależne ogniwo w łańcuchu przyczynowo skutkowym, prowadzące do przerwania normalnego związku przyczynowego między działaniem pozwanej i szkodą; - art. 3 ust. 1 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 44 *a contrario* u. pod. doch. os. pr. oraz art. 14c ust. 2 u.k.s. i art. 4, 5, 6 i 53 o.p. przez uznanie, że powódka nie miała obowiązku zapłacenia zaległego podatku z odsetkami za zwłokę w jego uiszczeniu przed wyczerpaniem drogi postępowania administracyjnego, na której zostałyby do tego zobowiązana decyzją; - art. 24 ust. 1 pkt 2 litera c u.k.s. przez uznanie, że powódka nie wyczerpała drogi administracyjnej stwierdzenia zaległości podatkowej.

Powódka zarzuciła także, że zaskarżony wyrok został wydany z naruszeniem prawa procesowego, a mianowicie: - art. 2 § 2 i 3 k.p.c. przez uznanie *de facto*, że w sprawie zaszła czasowa względna niedopuszczalność drogi sądowej w związku z koniecznością uprzedniego wyczerpania drogi postępowania administracyjnego, w którym doszłoby do stwierdzenia okoliczności istotnych w sprawie, - art. 11 k.p.c. przez uznanie *de facto*, że prawomocne decyzje lub orzeczenia sądu administracyjnego wiążą sąd w postępowaniu cywilnym.

Powódka wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu do ponownego rozpoznania, a ewentualnie o uchylenie tego wyroku i rozstrzygnięcie co do istoty sprawy przez oddalenie apelacji pozwanej od wyroku Sądu Rejonowego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Art. 2 § 2 k.p.c., którego naruszenie zaskarżonym wyrokiem zarzuca skarżąca, został uchylony z dniem 1 października 1989 r. (art. 6 pkt 1 litera

a ustawy z 24 maja 1989 r. o rozpoznawaniu przez sądy spraw gospodarczych, Dz.U. nr 33, poz. 175), a zatem nie obowiązywał w chwili orzekania przez Sąd Okręgowy, zaś § 3 tego przepisu stanowi o wyłączeniu z zakresu kognicji sądów powszechnych takich spraw cywilnych, których rozpoznawanie zostało przekazane przez ustawodawcę innym organom. Niewątpliwie orzekanie o odpowiedzialności odszkodowawczej w przypadkach, których dotyczy art. 58 pr. spółdz. nie zostało przekazane innym organom, zaś spór o to, czy w konkretnym stanie faktycznym zrealizowane zostały przesłanki tej odpowiedzialności jest sprawą cywilną w rozumieniu art. 1 k.p.c. Sąd Okręgowy nie zakwestionował stanowiska powódki, że przysługuje mu kognicja w tym sporze i rozstrzygnął go merytorycznie, a zatem nie odmówił powódce zrealizowania prawa do sądu ustanowionego w art. 45 ust. 1 i art. 177 Konstytucji. Osobną kwestią jest natomiast sposób, w jaki Sąd ten ocenił materialnoprawne przesłanki aktualizujące odpowiedzialność odszkodowawczą pozwanej, o czym niżej.

Art. 11 k.p.c. ustanawia zasadę związania sądu rozpoznającego sprawę w postępowaniu cywilnym ustaleniami wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa. Odnosi się on zatem wprost do faktu popełnienia czynu, który w prawie karnym kwalifikowany jest jako przestępstwo, a jego popełnienie rodzi także pewne konsekwencje przewidziane przez prawo cywilne. W konsekwencji uregulowania z art. 11 k.p.c. sąd rozpoznający sprawę cywilną nie może ustalić, że osoba skazana za przestępstwo, przypisanego jej czynu nie popełniła.

Przepis art. 11 k.p.c. nie dotyczy związania sądu rozpoznającego sprawę cywilną decyzją (czy szerzej - aktem administracyjnym) oraz orzeczeniem sądu administracyjnego, co oczywiście nie oznacza, że tego rodzaju związanie nie istnieje. Jego podstawą nie jest jednak art. 11 k.p.c., lecz przepisy wyznaczające kompetencje poszczególnych organów państwa i obowiązek ich przestrzegania z urzędu, na czele z art. 10 ust. 1 i art. 7 Konstytucji, oraz - w odniesieniu do mocy wiążącej orzeczeń sądów administracyjnych - art. 170 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 2325). Jeżeli ustawodawca w przepisie prawa administracyjnego ustali

kompetencje organów administracji publicznej do wiążącego określenia konsekwencji pewnego stanu faktycznego przez wydanie aktu skierowanego do konkretnej osoby lub do grupy osób o określonych cechach, to konsekwencje te mogą być uznane za ustalone tylko wtedy, gdy wypowie się o nich kompetentny organ. Nie zawsze jednak warunkiem zastosowania normy administracyjnego prawa materialnego w odniesieniu do konkretnego podmiotu i stwierdzenia treści oraz zakresu wynikającego z niej obowiązku tego podmiotu jest uprzednie wiążące jej skonkretyzowanie w decyzji administracyjnej lub w innym akcie indywidualnym adresowanym do tego podmiotu. W pewnych sytuacjach obowiązki publicznoprawne powstają z mocy samego prawa, a do ich wykonania (także przymusowego) wystarczająca jest niewiążąca konkretyzacja przez podmiot, na którym spoczywa obowiązek. Taki charakter ustawodawca nadał obowiązkowi podatkowemu w podatku dochodowym zarówno od osób fizycznych, jak i prawnych.

Nie ma sporu co do tego, że powódka jest podatnikiem podatku od osób prawnych, a to oznaczało, iż powinna określić swoje przychody, koszty ich uzyskania i w konsekwencji określić dochód, jaki uzyskała w roku podatkowym podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz odprowadzić w terminie należny od niej podatek na konto właściwego urzędu skarbowego. Przestanki powstania jej obowiązku podatkowego (art. 3 op.) wynikały z ustawy, a ich przekształcenie w wymagające spełnienia na rzecz budżetu zobowiązanie podatkowe (art. 4 o.p.) nie wymagało ich uprzedniego zweryfikowania w toku postępowania podatkowego zakończonego przez wydanie decyzji. Ciążące na niej z mocy ustawy zobowiązanie podatkowe powódka powinna wykonać przez zapłacenie na rzecz Skarbu Państwa należnego od niej podatku w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 o.p.). Podatek, którego nie zapłaciła w terminie stawał się zaległością podatkową w rozumieniu art. 51 § 1 o.p.

W myśl art. 3 ust. 1 i art. 7 ust. 1 u. pod. doch. os. pr. (tekst jedn. Dz.U. 2000, nr 54, poz. 654 ze zm. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.), opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w 2007 r. podlegał m. in. dochód osiągnięty przez spółdzielnię z innej działalności niż gospodarka zasobami

mieszkalnymi, bez względu na cel, na jaki zostanie przekazany. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44 u. pod. doch. os. pr., nie podlegały zwolnieniu od podatku dochody inne niż uzyskane m.in. przez spółdzielnię z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, niezależnie od ich przeznaczenia oraz dochody z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, w części nieprzeznaczonej na utrzymanie tych zasobów. Opłaty ponoszone przez członków na prowadzoną przez Spółdzielnię działalność społeczną i oświatowo-kulturalną powódka powinna zatem potraktować jako przychody nie związane z gospodarką zasobami mieszkaniowymi i zaliczyć do przychodów, od których należało odprowadzić należy podatek dochodowy.

Powódka powinna odprowadzić należy od niej podatek w terminie oznaczonym w ustawie. Niezachowanie terminu zapłaty podatku wiązało się z koniecznością zapłacenia odsetek od zaległości podatkowej, stosownie do art. 53 § 1 o.p. Odsetki te podlegały naliczeniu od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku na rachunek organu podatkowego (art. 53 § 4 o.p.), a podatnik zobowiązany był do ich wpłacenia bez wezwania organu podatkowego (art. 55 §1 o.p.).

Skoro powódka odprowadziła należy od niej podatek dochodowy od osób prawnych w zaniżonej wysokości, to – zanim jeszcze organ podatkowy dokonał jego wiążącej konkretyzacji w decyzji administracyjnej, która musiałaby wiązać się z wciągnięciem konsekwencji w stosunku do powódki i osób w jej strukturach odpowiedzialnych za jego obliczenie i odprowadzenie - mogła skorygować złożone zeznanie i uregulować zaległość wraz z odsetkami (art. 81 o.p.). W ten sposób powódka zareagowała na przedstawione jej wyniki kontroli podatkowej, przeprowadzonej przez uprawniony organ stosownie do nieobowiązującej już ustawy o kontroli skarbowej, w świetle której postępowanie kontrolne prowadzone na jej podstawie mogło zmierzać do zweryfikowania rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych.

Zgodnie z art. 14c ust. 1 i 2 u.k.s. określone w art. 81 o.p. uprawnienie do skorygowania deklaracji ulegało zawieszeniu na czas trwania postępowania

kontrolnego w zakresie objętym tym postępowaniem. Kontrolowany mógł jednak w terminie wyznaczonym zgodnie z art. 24 ust. 4 u.k.s., skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową, o czym pouczał go organ kontroli skarbowej, wyznaczając termin do ustosunkowania się do wyników kontroli. Skorzystanie z tej możliwości było wyrazem dążenia do uniknięcia konsekwencji, jakie prawo podatkowe wiązało z doprowadzeniem do powstania zaległości podatkowej i stwierdzeniem tej okoliczności w postępowaniu podatkowym, natomiast niewątpliwie nie było przedwczesnym wywiązaniem się z jeszcze nieskonkretyzowanego obowiązku podatkowego, gdyż - jak powiedziano wyżej - jego nieautorytatywnej konkretyzacji miał dokonać sam podatnik i zapłacić ustaloną z tego tytułu należność. Naruszenie terminu jej zapłacenia wiązało się natomiast z obowiązkiem uregulowania określonych ustawą odsetek.

W świetle przepisów określających konstrukcję obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych i zasady jego konkretyzacji w celu przekształcenia w zobowiązanie podatkowe, które powinno być spełnione w terminie określonym ustawą, błędne jest stanowisko Sądu Okręgowego, że powódka przedwcześnie uregulowała tę część zobowiązania podatkowego, której dotyczyło postępowanie wszczęte w stosunku do niej w 2012 r. przed organem kontroli skarbowej i że regulując w tej części zobowiązanie podatkowe (już wówczas podatkowo mające status zaległości) działała na własne ryzyko, doprowadzając tym samym do przerwania związku przyczynowego między szkodą wynikłą z nienależytego ustalenia wysokości należnego od niej podatku za 2007 r. (za co w jej strukturach organizacyjnych odpowiedzialna była pozwana), a koniecznością zapłacenia odsetek skarbowych od powstałej na skutek tego błędu zaległości podatkowej. Stwierdzenie, że pewne przychody powódki nie podlegały zwolnieniu podatkowemu, a zatem należny od niej podatek za 2007 r. był wyższy niż pierwotnie zadeklarowała, nie wymagało wcale wydania w tym przedmiocie decyzji przez organ podatkowy. Powódka mogła - i nawet powinna, bo wiązało się to z niższymi sankcjami administracyjnymi - sama dostrzec, że zaniżając podatek od niej należny, doprowadziła do powstania zaległości w nim i swój błąd usunąć. Pomocne w jego stwierdzeniu mogły być wyniki postępowania kontrolnego przed

organem kontroli skarbowej. Taki też przebieg miały zdarzenia ustalone w niniejszej sprawie. Działan powódki podjętych w celu wykonania ciężącego na niej zobowiązania podatkowego nie sposób postrzegać jako *causa superveniens*, która by przerywała związek przyczynowy określony w art. 361 § 1 k.p.c. między zdarzeniem pierwotnie szkodzącym (błędne ustalenie przychodu podlegającego opodatkowaniu i w konsekwencji także wysokości podatku), a szkodą polegającą na konieczności poniesienia konsekwencji tego błędu określonych prawem podatkowym. Odmienna ocena Sądu Okręgowego sformułowana została z naruszeniem art. 361 § 1 k.c.

Mając powyższe na uwadze, na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. i art. 108 § 2 w związku z art. 398²¹ i art. 391 § 1 k.p.c., orzeczono jak w sentencji.

jw