



Sygn. akt V CSKP 94/21

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 28 października 2021 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Dariusz Zawistowski (przewodniczący)

SSN Paweł Grzegorzczak

SSN Marta Romańska (sprawozdawca)

Protokolant Barbara Kryszkiewicz

w sprawie z powództwa L. GmbH & Co KG z siedzibą w G., S.S.-W., C.S.-W., R.S.,
U.W., S.H., S.S., A.W., W.S.-W., R.W. i B.B.

przeciwko G. [...] Sp. z o.o. z siedzibą w B.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 28 października 2021 r.,

skargi kasacyjnej strony pozwanej od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...]

z dnia 8 lutego 2019 r., sygn. akt I ACa [...],

**uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi
Apelacyjnemu w [...] do ponownego rozpoznania i orzeczenia o
kosztach postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Powodowie wnieśli o zasądzenie od G. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w B. na rzecz L. GmbH & Co KG w G. (Niemcy) kwoty 108.620 zł, na rzecz S.S.-W. i S.H. kwot po 139.133,66 zł, na rzecz C.S.-W. i A.W. kwot po

94.140,06 zł, na rzecz R.S. i S.S. kwot po 143.616,12 zł, na rzecz R.W., B.B. kwot po 97.151,06 zł, na rzecz W.S.-W. kwoty 264.650,56 zł, na rzecz U.W. kwoty 441.790,91 zł. Kwot tych żądali z odsetkami od dnia wniesienia pozwu, jako odszkodowania za wyrządzone im szkody.

Pozwana G. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w b. wniosła o oddalenie powództwa.

Wyrokiem z 12 grudnia 2017 r. Sąd Okręgowy w W. zasądził od pozwanej na rzecz: 1) L. GmbH & Co KG w G. kwotę 108.620 zł, 2) S.S.-W. kwotę 73.153 zł, 3) C.S.-W. kwotę 46.919 zł, 4) R.S. kwotę 75.757 zł, 5) U.W. kwotę 256.649 zł, 6) S.H. kwotę 73.135 zł, 7) S.S. kwotę 75.757 zł, 8) A.W. kwotę 46.919 zł, 9) W.S.-W. kwotę 146.540 zł, 10) R.W. kwotę 46.919 zł, 11) B.B. kwotę 46.919 zł, w każdym przypadku z ustawowymi odsetkami za opóźnienie od 6 czerwca 2014 r. (pkt I); w pozostałej części powództwo oddalił (pkt II).

Sąd Okręgowy ustalił, że powodowa spółka nawiązała współpracę z pozwaną w celu utworzenia oddziału na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. 25 marca 2008 r. spółki zawarły umowę o świadczenie usług związanych z przygotowaniem i zarejestrowaniem oddziału przedsiębiorcy zagranicznego w Polsce. Pozwana zobowiązała się do świadczenia na rzecz powodowej spółki usług obejmujących wszelkie czynności mające na celu zarejestrowanie jej oddziału w odpowiednich urzędach i rejestrach, w których zgłoszenie bądź rejestracja jest niezbędna do podjęcia działalności przez ten oddział na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

7 maja 2008 r. pozwana wystąpiła do powodowej spółki o przedłożenie dokumentów niezbędnych do rejestracji jej oddziału w Rejestrze Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, w tym umowy spółki lub jej statutu oraz aktualnego wyciągu z rejestru handlowego. Te dokumenty zostały jej udostępnione.

Oddział powodowej spółki działającej w Polsce pod firmą L. GmbH & Co KG (spółka komandytowa) Oddział w Polsce został zarejestrowany w Rejestrze Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego 30 czerwca 2008 r.

9 kwietnia 2008 r. pozwana złożyła powodowej spółce ofertę świadczenia kompleksowych usług rachunkowych stosownie do polskich przepisów o fakturowaniu i dokonywanie rozliczeń kadrowych, w tym rozliczania zgodnie

z polskim prawem podatku VAT, podatku od osób prawnych, sporządzania deklaracji podatkowych i raportów statystycznych, reprezentacji przed właściwym urzędem skarbowym, doradztwa podatkowego i prawnego, sporządzania odpowiednich deklaracji podatkowych i rocznych deklaracji dla pracowników, a w razie potrzeby również dla zarządu innego niż polski - osób o ograniczonych zobowiązaniach podatkowych w Polsce. Pozwana miała przysyłać powodowej spółce roczne rozliczenie podatkowe, a ta miała je przekazywać swoim pracownikom.

29 kwietnia 2008 r. przedstawiciele obu spółek spotkali się. Przedstawiciele powodowej spółki zaprezentowali jej główne oczekiwania dotyczące zakresu usług na rzecz jej polskiego oddziału. Miały one polegać na kompleksowej obsłudze księgowo - podatkowej z prawnym doradztwem podatkowym w zakresie działalności oddziału, a w szczególności obejmować sporządzanie i składanie deklaracji podatku obrotowego i dochodowego zgodnie z prawem polskim oraz generowanie przelewów kwot należnych podatków z rachunku bankowego oddziału.

Następnie pozwana przesłała powodowej spółce zmodyfikowaną ofertę, która nadal przewidywała rozliczanie zgodnie z polskim prawem podatku VAT, podatku od osób prawnych, sporządzanie deklaracji podatkowych i raportów statystycznych, reprezentację przed właściwym urzędem skarbowym, doradztwo podatkowe i prawne, sporządzanie odpowiednich deklaracji podatkowych i rocznych deklaracji dla pracowników, a w razie potrzeby również dla zarządu innego niż polski - osób o ograniczonych zobowiązaniach podatkowych w Polsce, doręczanie rocznych deklaracji podatkowych celem przekazania ich pracownikom. Pozwana wyjaśniła, że dochody zakładu produkcyjnego w Polsce są inkasowane przez przedsiębiorstwo niemieckie. W Niemczech są one zwolnione z podatku od przedsiębiorstw i z podatku dochodowego z zastrzeżeniem progresji i dlatego są uwzględniane jedynie przy obliczaniu niemieckiej stawki podatku dochodowego, a w Polsce dochody po złożeniu wniosku są opodatkowywane jednolicie stawką 19 %, bez potrącania wydatków specjalnych.

Powodowa spółka prowadziła negocjacje na temat powierzenia obsługi księgowo - podatkowej polskiego oddziału z pozwaną oraz z [...] Kancelaria Prawna Sp. k. w W.. Jednym z czynników decydujących o wyborze oferty pozwanej

było zagwarantowanie przez nią, że będzie prowadziła wszystkie sprawy podatkowe związane z działalnością oddziału.

8 lipca 2008 r. pozwana zawarła z powodową spółką jako zleceniodawcą umowę zlecenia na prowadzenie rachunkowości finansowej. Tekst umowy przygotowała pozwana. Pozwana zobowiązała się do prowadzenia od 1 lipca 2008 r. księgowości finansowej oddziału powodowej spółki (§ 1 umowy), w tym ustalania wysokości zobowiązań podatkowych i sporządzania wszelkich (comiesięcznych i rocznych) deklaracji podatkowych dla zleceniodawcy, koniecznych do prawidłowego rozliczenia prowadzonej przez niego działalności, zwłaszcza deklaracji na podatek dochodowy od osób prawnych (§ 2 ust. 3 lit. c, d, § 4 ust. 1 lit. g, k, § 10 ust. 1 i 2 umowy). Zobowiązała się działać z należytą starannością i w sposób odpowiadający obowiązującym przepisom prawa polskiego (§ 6 ust. 2 umowy). Miesięczne deklaracje podatkowe miał podpisywać odpowiedzialny za ich sporządzanie pracownik pozwanej na podstawie udzielonego mu pełnomocnictwa. Roczne deklaracje podatkowe miał podpisywać odpowiedzialny za ich sporządzanie pracownik pozwanej i członek zarządu zleceniodawcy (§ 10 ust. 3 umowy). Deklaracje podatkowe miały być składane w urzędzie skarbowym przez pozwaną (§ 10 ust. 4 umowy). Pozwana odpowiadała za prawidłowe i terminowe sporządzanie miesięcznych i rocznych deklaracji podatkowych oraz sprawozdań statystycznych w zakresie wynikającym z prowadzonych ksiąg oraz terminowe przekazanie informacji i danych (§ 15 ust. 2 umowy). Pozwana zobowiązała się nieodpłatnie usuwać ewentualne błędy powstałe z jej winy w terminie uzgodnionym ze zleceniodawcą. Oczywiście nieprawidłowości mogła usunąć w każdym czasie, również w stosunku do osób trzecich. Pozostałe błędy w stosunku do osób trzecich mogła korygować jedynie po uzgodnieniu ze zleceniodawcą (§ 15 ust. 3 umowy).

Za szkody wynikłe z nieprawidłowego prowadzenia ksiąg lub opracowania dowodów księgowych oraz nieprawidłowego sporządzania deklaracji i zeznań podatkowych pozwana miała odpowiadać do wysokości ubezpieczenia (§ 15 ust. 4 umowy). Jej odpowiedzialność za szkody miała podlegać wyłączeniu, jeżeli powstały one pomimo zachowania przez nią należytej staranności w realizacji umowy lub wynikały z uzyskania od zleceniodawcy niepełnych bądź

nieprawdziwych informacji, czy też wskutek naruszenia przez zleceniodawcę zasad współpracy (§ 15 ust. 7 i 8 umowy).

Pozwana zawarła z powodową spółką umowę zlecenia na obsługę kadrową jej polskiego oddziału.

W imieniu zleceniodawcy pozwana składała w (...) Urzędzie Skarbowym w W. zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez powodową spółkę jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych za lata podatkowe 2008-2011. Deklaracja podatkowa za 2011 r. złożona została 29 marca 2012 r. Polski oddział powodowej spółki uzyskał dochód jedynie w 2010 r. i wyniósł on 7.219.849,61 zł. Po odjęciu kwoty wolnej od podatku, podstawa opodatkowania wyniosła 6.317.280 zł. Przy zastosowaniu stawki podatkowej w wysokości 19% pozwana wyliczyła podatek dochodowy od osób prawnych w kwocie 1.200.283 zł, jako obciążający powodową spółkę. Na poczet podatku dochodowego od osób prawnych odprowadziła kwotę 1.487.506 zł.

Powodowa spółka traktowała pozwaną jak profesjonalistę. Nie przypuszczała, że obsługa podatkowa polskiego oddziału spółki prowadzona była nieprawidłowo, zwłaszcza, że zarejestrowane w Szwecji oraz Norwegii oddziały powodowej spółki uiszczają podatek dochodowy od osób prawnych.

W trakcie obowiązkowego badania sprawozdania finansowego polskiego oddziału powodowej spółki za 2011 r. biegły rewident stwierdził nieprawidłowość w postaci niezasadnego uiszczania podatku dochodowego od osób prawnych, podczas gdy podatek dochodowy winni byli uiszczać wspólnicy powodowej spółki. Zastrzeżenia te zostały zasygnalizowane powodowej spółce. W sprawozdaniu finansowym polskiego oddziału powodowej spółki za rok obrotowy 2011 rewident wskazał, że w poprzednich latach nieprawidłowo obciążano wynik finansowy jej oddziału kwotą podatku dochodowego, co było błędem podstawowym, takim, który nie pozwala na uznanie sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy za stanowiący odzwierciedlenie rzeczywistej sytuacji finansowej podmiotu. Korekta obciążeń wyniku finansowego podatkiem dochodowym w latach poprzednich odniesiona została na kapitał własny i wykazana jako zysk z lat ubiegłych. Sprawozdanie finansowe sporządzone zostało przez pozwaną 29 lutego 2012 r.

Po zapoznaniu się z wynikami audytu powodowa spółka zwracała się do pozwanej o zajęcie stanowiska w kwestii stwierdzonych nieprawidłowości. Pozwana nie ustosunkowała się do tych żądań ani nie podjęła żadnych czynności naprawczych. W konsekwencji powodowa spółka wypowiedziała pozwanej umowę z 8 lipca 2008 r.

W maju 2012 r. polski oddział powodowej spółki przejął od pozwanej swoje księgi rachunkowe i zawarł z [...] Kancelaria Prawna Sp. k. w W. umowę o prowadzenie dalszej obsługi księgowo - podatkowej. W październiku 2012 r. powodowa spółka zwróciła się do [...] Kancelaria Prawna Sp. k. w W. o zweryfikowanie prawidłowości złożonych przez pozwaną deklaracji podatkowych, wysokości naliczonego podatku oraz dokonanych czynności rejestracyjnych jej wspólników. [...] Kancelaria Prawna Sp. k. w W. zaoferowała powodowej spółce wykonanie usług prowadzących do usunięcia skutków nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych polskiego oddziału powodowej spółki. Oferta została zaakceptowana.

Powodowie S.S.-W., C.S.-W., R.S., U.W., S.H., S.S., A.W., W.S.-W., R.W. i B.B. udzielili A.M. - pracownikowi [...] Kancelaria Prawna Sp. k. w W. pełnomocnictw do występowania w ich imieniu przed organami administracji publicznej, w tym do składania i podpisywania wszelkich wniosków, oświadczeń, wyjaśnień bądź zastrzeżeń oraz deklaracji i zeznań podatkowych. 30 kwietnia 2013 r. pełnomocnik złożył w imieniu powodów deklaracje podatkowe za lata 2008 - 2012 dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych w związku z ich udziałami w polskim oddziale powodowej spółki i zwrócił się do Naczelnika Urzędu Skarbowego W. o zaliczenie na poczet należności podatkowych powodów kwoty podatku niezasadnie odprowadzonego przez samą spółkę za 2010 r., proporcjonalnie do udziału każdego z powodów w spółce oraz w przypadku S.S.- W., C.S.- W., R.S., U.W., S.H., S.S., A.W., W.S.-W. podatku nadpłaconego w 2012 r. Ten sposób rozliczenia został uzgodniony z Naczelnikiem (...) Urzędu Skarbowego w W. właściwym do zwrócenia powodowej spółce kwoty nienależnie od niej pobranej.

W zeznaniach zadeklarowano uzyskanie w 2010 r.: - przez S.S.-W. podlegającego opodatkowaniu dochodu w wysokości 862.265 zł, od którego przy zastosowaniu stawki 32% wyliczono podatek w kwocie 263.395 zł; po dokonaniu

zaliczeń nadpłat w kwotach 102.024,06 zł i 23.756 zł, do zapłaty pozostał podatek w kwocie 137.614,94 zł; - przez C.S.-W. podlegającego opodatkowaniu dochodu w wysokości 608.658 zł, od którego przy zastosowaniu stawki 32% wyliczono podatek w kwocie 182.241 zł; po dokonaniu zaliczeń nadpłat w kwotach 72.016,98 zł i 13.852 zł do zapłaty pozostał podatek w kwocie 96.372,02 zł; - przez R.S. podlegającego opodatkowaniu dochodu w wysokości 887.626 zł, od którego przy zastosowaniu stawki 32% wyliczono podatek w kwocie 271.510 zł; po dokonaniu zaliczeń nadpłat w kwotach 105.024,76 zł i 24.823 zł do zapłaty pozostał podatek w kwocie 141.662,24 zł; - przez U.W. podlegającego opodatkowaniu dochodu w wysokości 2.637.516 zł, od którego przy zastosowaniu stawki 32% wyliczono podatek w kwocie 831.475 zł; po dokonaniu zaliczeń nadpłat w kwotach 312.073,58 zł i 149.689 zł do zapłaty pozostał podatek w kwocie 369.712,42 zł; - przez S.H. podlegającego opodatkowaniu dochodu w wysokości 862.265 zł, od którego przy zastosowaniu stawki 32% wyliczono podatek w kwocie 263.395 zł; po dokonaniu zaliczeń nadpłat w kwotach 102.024,06 zł i 23.756 zł do zapłaty pozostał podatek w kwocie 137.614,94 zł; - przez A.W. podlegającego opodatkowaniu dochodu w wysokości 608.658 zł, od którego przy zastosowaniu stawki 32% wyliczono podatek w kwocie 182.241 zł; po dokonaniu zaliczeń nadpłat w kwotach 72.016,98 zł i 13.852 zł do zapłaty pozostał podatek w kwocie 96.372,02 zł; - przez W.S.-W. podlegającego opodatkowaniu dochodu w wysokości 1.572.365 zł, od którego przy zastosowaniu stawki 32% wyliczono podatek w kwocie 490.627 zł; po dokonaniu zaliczeń nadpłat w kwotach 186.043,87 zł i 53.638 zł do zapłaty pozostał podatek w kwocie 250.945,13 zł; - przez R.W. podlegającego opodatkowaniu dochodu w wysokości 608.658 zł, od którego przy zastosowaniu stawki 32% wyliczono podatek w kwocie 182.241 zł; po dokonaniu zaliczeń nadpłaty w kwocie 72.016,98 zł do zapłaty pozostał podatek w kwocie 110.224,02 zł; - przez S.S. podlegającego opodatkowaniu dochodu w wysokości 887.626 zł, od którego przy zastosowaniu stawki 32% wyliczono podatek w kwocie 271.510 zł; po dokonaniu zaliczeń nadpłat w kwotach 105.024,76 zł i 24.823 zł do zapłaty pozostał podatek w kwocie 141.662,24 zł; - przez B.B. podlegającego opodatkowaniu dochodu w wysokości 608.658 zł, od którego przy zastosowaniu stawki 32% wyliczono podatek w kwocie 182.241 zł; po dokonaniu zaliczeń nadpłaty w kwocie 72.016,98 zł do zapłaty

pozostał podatek w kwocie 110.224,02 zł. Podatek dochodowy należny od każdego z powodów podlegał powiększeniu o odsetki.

6 maja 2013 r. tytułem zaległego podatku na rachunek Urzędu Skarbowego W., S.S. uiściła kwotę 187.776,04 zł, R. . kwotę 140.779,02 zł, W.S.-W. kwotę 335.297,47 zł, A.W. kwotę 126.906,36 zł, S.H. kwotę 182.312,40 zł, S.S.-W. kwotę 182.312,40 zł, C.S.-W. kwotę 126.906,36 zł, R.S. kwotę 187.776,04 zł, U.W. kwotę 513.471,28 zł, B.B. kwotę 140.779,02 zł.

[...] Kancelaria Prawna Sp.k. w W. 28 marca 2013 r. obciążyła powodową spółkę z tytułu świadczonych usług fakturą VAT na kwotę 54.000 zł, a 30 kwietnia 2013 r. fakturą VAT na kwotę 54.620 zł. Obie faktury były płatne w terminie 14 dni. Kwota 54.000 zł uiszczona została przez powodową spółkę 8 maja 2013 r., a kwota 54.620 zł - 28 października 2013 r.

Powodowa spółka jest zorganizowana jako spółka komandytowa, której komandytariuszami w 2010 r. byli uczestniczący w zysach w 8,5% - S.S.-W. i S.H., w 6% - C.S.-W. i A.W., w 8,75% - R.S. i S.S., w 15,5% - W.S.-W.. W oparciu o postanowienia umowy spółki wewnętrznej regulującej podział przysługującego komandytariuszowi W.W. udziału w zyskach powodowej spółki po jego śmierci, powodowi U.W. przypadał udział w łącznej wysokości 26%, a powodom R.W. i B.B. udziały po 6%.

Z tytułu posiadanych udziałów w powodowej spółce S.S.-W. uzyskał w 2010 r. w związku z działalnością jej polskiego oddziału podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 536.968,80 zł. Należny podatek dochodowy od osób fizycznych według progresywnej skali podatkowej w wysokości 32% wynosił 159.300 zł. W przypadku naliczenia podatku liniowego w stawce 19% należność do zapłaty na rzecz organów podatkowych wyniosłaby 102.024 zł. Odsetki podatkowe z tytułu opóźnienia w zapłacie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. w chwili zapłaty podatku wynosiły 15.859 zł.

Z tytułu posiadanych udziałów w powodowej spółce C.S.-W. uzyskała w 2010 r. w związku z działalnością jej polskiego oddziału podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 379.036,80 zł. Należny podatek dochodowy od osób fizycznych według progresywnej skali podatkowej w wysokości 32% wynosił 108.762 zł. W przypadku naliczenia podatku liniowego w stawce 19%

należność do zapłaty na rzecz organów podatkowych wyniosłaby 72.017 zł. Odsetki podatkowe z tytułu opóźnienia w zapłacie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. w chwili zapłaty podatku wynosiły 10.174 zł.

Z tytułu posiadanych udziałów w powodowej spółce R.S. uzyskał w 2010 r. w związku z działalnością jej polskiego oddziału podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 552.762 zł. Należny podatek dochodowy od osób fizycznych według progresywnej skali podatkowej w wysokości 32% wynosił 164.354 zł. W przypadku naliczenia podatku liniowego w stawce 19% należność do zapłaty na rzecz organów podatkowych wyniosłaby 105.025 zł. Odsetki podatkowe z tytułu opóźnienia w zapłacie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. w chwili zapłaty podatku wynosiły 16.428 zł.

Z tytułu posiadanych udziałów w powodowej spółce U.W. uzyskał w 2010 r. w związku z działalnością jej polskiego oddziału podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 1.642.492,80 zł. Należny podatek dochodowy od osób fizycznych według progresywnej skali podatkowej w wysokości 32% wynosił 513.068 zł. W przypadku naliczenia podatku liniowego w stawce 19% należność do zapłaty na rzecz organów podatkowych wyniosłaby 312.073 zł. Odsetki podatkowe z tytułu opóźnienia w zapłacie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. w chwili zapłaty podatku wynosiły 55.654 zł.

Z tytułu posiadanych udziałów w powodowej spółce S.H. uzyskała w 2010 r. w związku z działalnością jej polskiego oddziału podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 536.968,80 zł. Należny podatek dochodowy od osób fizycznych według progresywnej skali podatkowej w wysokości 32% wynosił 159.300 zł. W przypadku naliczenia podatku liniowego w stawce 19% należność do zapłaty na rzecz organów podatkowych wyniosłaby 102.024 zł. Odsetki podatkowe z tytułu opóźnienia w zapłacie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. w chwili zapłaty podatku wynosiły 15.859 zł.

Z tytułu posiadanych udziałów w powodowej spółce S.S. uzyskała w 2010 r. w związku z działalnością jej polskiego oddziału podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 552.762 zł. Należny podatek dochodowy od osób fizycznych według progresywnej skali podatkowej w wysokości 32% wynosił 164.354 zł. W przypadku naliczenia podatku liniowego w stawce 19% należność do zapłaty na

rzecz organów podatkowych wyniosłaby 105.025 zł. Odsetki podatkowe z tytułu opóźnienia w zapłacie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. w chwili zapłaty podatku wynosiły 16.428 zł.

Z tytułu posiadanych udziałów w powodowej spółce A.W. uzyskał w 2010 r. w związku z działalnością jej polskiego oddziału podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 379.036,80 zł. Należny podatek dochodowy od osób fizycznych według progresywnej skali podatkowej w wysokości 32% wynosił 108.762 zł. W przypadku naliczenia podatku liniowego w stawce 19% należność do zapłaty na rzecz organów podatkowych wyniosłaby 72.017 zł. Odsetki podatkowe z tytułu opóźnienia w zapłacie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. w chwili zapłaty podatku wynosiły 10.174 zł.

Z tytułu posiadanych udziałów w powodowej spółce W.S.-W. uzyskał w 2010 r. w związku z działalnością jej polskiego oddziału podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 979.178,40 zł. Należny podatek dochodowy od osób fizycznych według progresywnej skali podatkowej w wysokości 32% wynosił 300.807 zł. W przypadku naliczenia podatku liniowego w stawce 19% należność do zapłaty na rzecz organów podatkowych wyniosłaby 186.044 zł. Odsetki podatkowe z tytułu opóźnienia w zapłacie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. w chwili zapłaty podatku wynosiły 31.777 zł.

Z tytułu posiadanych udziałów w powodowej spółce R.W. uzyskał w 2010 r. w związku z działalnością jej polskiego oddziału podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 379.036,80 zł. Należny podatek dochodowy od osób fizycznych według progresywnej skali podatkowej w wysokości 32% wynosił 108.762 zł. W przypadku naliczenia podatku liniowego w stawce 19% należność do zapłaty na rzecz organów podatkowych wyniosłaby 72.017 zł. Odsetki podatkowe z tytułu opóźnienia w zapłacie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. w chwili zapłaty podatku wynosiły 10.174 zł.

Z tytułu posiadanych udziałów w powodowej spółce B.B. uzyskała w 2010 r. w związku z działalnością jej polskiego oddziału podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 379.036,80 zł. Należny podatek dochodowy od osób fizycznych według progresywnej skali podatkowej w wysokości 32% wynosił 108.762 zł. W przypadku naliczenia podatku liniowego w stawce 19% należność do

zapłaty na rzecz organów podatkowych wyniosłaby 72.017 zł. Odsetki podatkowe z tytułu opóźnienia w zapłacie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. w chwili zapłaty podatku wynosiły 10.174 zł.

Sąd Okręgowy uznał powództwo za zasadne w części. Wskazał, że podatnikiem z tytułu dochodów uzyskiwanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez oddział zagranicznego przedsiębiorcy zorganizowanego w formie spółki komandytowej nie jest ta spółka, a komandytariusze jako jej wspólnicy, co wynika z art. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (test jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800; dalej - u.p.d.o.p.) oraz art. 9 i 10 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (aktualny tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128; dalej - u.p.d.o.f.). Tymczasem pozwana w wykonaniu zobowiązania, które zaciągnęła w umowie z 8 lipca 2008 r., składała deklaracje i odprowadzała w związku z działalnością oddziału powodowej spółki podatek dochodowy od osób prawnych.

Sąd Okręgowy uznał, że art. 415 i n. k.c. nie stanowi podstawy roszczeń odszkodowawczych powodów. Nieprawidłowe złożenie przez pozwaną deklaracji podatkowych nie stało na przeszkodzie, by powodowie - wspólnicy złożyli właściwe deklaracje. Zaniechanie powodów wynikało z wywołanego przez pozwaną przeświadczenia, że nie ciąży na nich obowiązek składania deklaracji podatkowych i uiszczania podatku dochodowego od osób fizycznych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Zdaniem Sądu Okręgowego odpowiedzialność odszkodowawcza pozwanej wobec powodów ma podstawę kontraktową (art. 471 k.c.), chociaż powodowie nie zostali oznaczeni jako strony umowy z 8 lipca 2008 r. Polski system prawny dopuszcza jednak możliwość takiego ukształtowania stosunku prawnego, w którym jedna ze stron umowy zobowiązuje się świadczyć na rzecz podmiotu trzeciego, który nie jest stroną umowy (art. 393 k.c.). Podmiot trzeci nie musi mieć wiedzy o zawarciu na jego rzecz umowy i wyrazić na to zgody, a zastrzeżenie w umowie świadczenia na rzecz osoby trzeciej nie musi być wyraźne; wystarczy możliwość jego wyinterpretowania w zgodzie z dyrektywami oświadczenia woli (zob. wyrok Sądu Najwyższego z 13 czerwca 2012 r., II CSK 614/11, nie publ.). Osoba trzecia,

która uzyska uprawnienie do żądania od dłużnika spełnienia na swoją rzecz zastrzeżonego świadczenia, staje się jego wierzycielem. Jeżeli zatem dłużnik nie spełni świadczenia na rzecz osoby trzeciej lub spełni je nienależycie, wówczas zarówno osoba trzecia, jak i strona umowy mogą wystąpić przeciwko dłużnikowi z roszczeniami odszkodowawczymi w oparciu o art. 471 k.c. Odpowiedzialność kontraktowa nie ogranicza się jedynie do stron danej umowy, ale wymaga, by jako poszkodowanego postrzegać wierzyciela, choćby nie był stroną umowy.

Sąd Okręgowy podkreślił, że pozostaje w sprzeczności z poczuciem sprawiedliwości sytuacja, w której dłużnik miałby uniknąć odpowiedzialności za szkodę tylko dlatego, że nie można jej było zakwalifikować jako deliktu, gdyż wynikała z niewłaściwego wykonania umowy zawartej z podmiotem innym niż poszkodowany, na rzecz którego świadczenie miało być spełnione.

Powodowie zarzucali, że działaniem pozwanej została im wyrządzona szkoda w dwóch postaciach - nie mogli rozliczyć się według korzystniejszej liniowej stawki podatkowej, jak o tym stanowi art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f., oraz zostali obciążeni odsetkami podatkowymi. Podatek od dochodów uzyskanych z działalności polskiego oddziału powodowej spółki powodowie obowiązani są płacić wyłącznie w Polsce. Warunkiem opodatkowania według stawki liniowej było bowiem złożenie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego do 20 stycznia roku podatkowego pisemnego oświadczenia o wyborze tego sposobu opodatkowania. Wobec niezłożenia przez powodów do 20 stycznia 2011 r. oświadczenia o wyborze do rozliczenia podatku liniowego, uzyskany przez nich w 2010 r. dochód z działalności polskiego oddziału powodowej spółki podlegał opodatkowaniu według stawki podatkowej w wysokości 32% zamiast stawki podatku liniowego wynoszącego 19%. Powodowie ponieśli z tego względu szkodę, polegającą na konieczności uiszczenia wyższego podatku.

Obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych wynika z art. 53 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.; dalej - o.p.) i powstawał w myśl art. 53 § 4 o.p. od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych upływa z dniem 30 kwietnia (art. 45 ust.

4 w związku z art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f.). Mając na uwadze, iż 30 kwietnia w 2011 r. wypadał w sobotę, stosownie do art. 12 ust. 5 o.p. powodowie powinni byli uiścić podatek dochodowy za 2010 r. najpóźniej 2 maja 2011 r. Uiszczony przez polski oddział powodowej spółki podatek dochodowy od osób prawnych za 2010 r. został zaliczony na poczet należności podatkowych powodów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 rok stosownie do wielkości przypadających im udziałów w powodowej spółce, a pozostałe do zapłaty części należności podatkowych uiszczono 6 maja 2013 r. Tym samym powodów obciążyły odsetki skarbowe za okres od 3 maja 2011 r. do 5 maja 2013 r., lecz jedynie od kwot stanowiących różnicę pomiędzy wysokością podatku obliczonego według skali 32% a wysokością podatku liniowego. Podatek dochodowy od osób prawnych oprocentowany był bowiem taką samą 19% stawką podatkową, jak podatek liniowy od dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne (art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym w dacie powstania obowiązku podatkowego) i wobec zaliczenia nadpłaconego podatku dochodowego od osób prawnych na poczet należnego od powodów podatku nie doszło do opóźnienia w zapłacie tej części należności podatkowej.

Poniesiona przez powodową spółkę szkoda stanowiła wynagrodzenie [...] Kancelaria Prawna Sp. k. w W. w łącznej kwocie 108.620 zł z tytułu usunięcia nieprawidłowości rozliczeń podatkowych dochodu uzyskanego przez jej polski oddział. Skoro pozwana była zobowiązana do usunięcia nieprawidłowości, to powinna była podjąć czynności naprawcze z własnej inicjatywy, gdy się o nich dowiedziała, po uzgodnieniu z powodową spółką jedynie terminu, w którym zostaną dokonane. Działania naprawcze obejmować miały również postępowanie w zakresie ewentualnego odzyskania należności przez powodową spółkę. Oczywiście jest, iż strona należycie dbająca o swoje interesy majątkowe po uzyskaniu wiedzy o tak kardynalnych uchybieniach, jakich dopuściła się pozwana, dokona weryfikacji prawidłowości działań nieudolnego kontrahenta również na innych płaszczyznach, a tego dotyczył również zakres zlecenia udzielonego [...] Kancelaria Prawna Sp. k. w W.. Złożenie w imieniu powodów deklaracji podatkowych było tylko częścią przyjętego na siebie przez [...] Kancelaria Prawna Sp. k. w W. zobowiązania. Wystawiane przez [...] Kancelaria Prawna Sp. k. w W. faktury VAT obejmowały

całość usług świadczonych w ramach umowy zawartej z powodową spółką. Zaistnienie szkody i jej wysokość powodowa spółka udowodniła za pomocą złożonych do akt sprawy faktur VAT i potwierdzeń ich zapłaty opiewających na kwoty 54.000 zł i 54.620 zł.

Zdaniem Sądu Okręgowego, dochodzone przez powodów roszczenia nie były przedawnione. Szkoda powodowej spółki powstała w dniu płatności wystawionych przez [...] Kancelaria Prawna Sp. k. w W. faktur VAT, który w przypadku kwoty 54.000 zł wyznaczony został na dzień 11 marca 2013 r., a w przypadku kwoty 54.620 zł na 14 maja 2014 r. Szkoda pozostałych powodów powstała w dniu, w którym mieli uiścić podatek dochodowy od osób fizycznych za 2010 rok, czyli 2 maja 2011 r. Charakter dochodzonych przez powodów roszczeń nakazuje kwalifikować je jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, a zatem okres ich przedawnienia wynosi 3 lata. Pozew wniesiono 9 kwietnia 2014 r., a zatem jeszcze przed upływem terminu przedawnienia.

O odsetkach od zasądzonych na rzecz powodów kwot Sąd Okręgowy orzekł na podstawie art. 481 k.c.

Wyrokiem z 8 lutego 2019 r. Sąd Apelacyjny w (...) oddalił apelacje obu stron od wyroku Sądu Okręgowego.

Sąd Apelacyjny zaakceptował ustalenia faktyczne Sądu Okręgowego i dodatkowo stwierdził, że rozliczenia podatkowe w kraju rezydencji podatkowej powodowej spółki nie wpływają na wysokość wyliczonej szkody. Sąd Apelacyjny zaakceptował też ocenę prawną sprawy przedstawioną przez Sąd Okręgowy, w tym tezę, że odpowiedzialność pozwanej za szkodę powodów ma źródło w nieprawidłowo wykonanej umowie na rzecz powodów - osób fizycznych jako osób trzecich (art. 393 k.c.). Sąd Apelacyjny przyjął, że odpowiedzialności pozwanej można też upatrywać w art. 415 k.c., gdyż pozwana z winy polegającej na niedbalstwie (niewiedza profesjonalisty zobowiązanego do podwyższonej staranności przy wykonywaniu kompleksowej obsługi podatkowej) naraziła powodów na szkodę. Możliwość oceny jej działania jako bezprawnego ma podstawę w ogólnym normatywnym zakazie wyrządzania szkody innym podmiotom. Przy wykonywaniu umowy pozwana naruszyła obowiązki z niej wynikające, ale też

naruszyła reguły postępowania wyznaczone przez powszechnie obowiązujące przepisy podatkowe, których zobowiązała się przestrzegać.

Samą wysokość szkody dla obu podstaw odpowiedzialności pozwanej Sąd Apelacyjny uznał za tożsamą, a zarzuty pozwanej o braku szkody powodów za chybione. Podatek, który pozwana wyliczyła i nienależnie odprowadziła w istocie stanowił przychód wspólników. Oczekiwanie zwrotu wspólnikom kwot wpłaconych na konto Urzędu Skarbowego po to, aby ponownie przekazali je Urzędowi Skarbowemu, Sąd Apelacyjny uznał za nieracjonalne i zbędne. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, jeżeli spółka komandytowa wypracowała dochód, to jest to dochód wspólników. Nie ma znaczenia, czy został on wypłacony wspólnikom, czy pozostaje w kasie spółki, czy gdziekolwiek indziej. Stanowisko pozwanej, że żaden ze wspólników nie zapłacił podatku, a uczyniła to osoba trzecia - powodowa spółka, Sąd Apelacyjny ocenił jako oderwane od zasad funkcjonowania spółki komandytowej i zasad opodatkowania jej dochodów w polskim systemie prawnym.

Również odsetki od nieterminowej zapłaty obciążają pozwaną i stanowią szkodę powodów, za którą pozwana ponosi odpowiedzialność.

W skardze kasacyjnej od wyroku Sądu Apelacyjnego z 8 lutego 2019 r. pozwana zarzuciła, że orzeczenie to zostało wydane z naruszeniem prawa procesowego, tj.: - art. 227 k.p.c. w związku z art. 471 i art. 393 § 1 k.c. przez uznanie za okoliczność bez znaczenia, czy zapłata obciążającego powodów podatku dochodowego z odsetkami nastąpiła z ich majątków czy z majątku powodowej spółki; - art. 328 § 2 k.p.c. w związku z art. 391 § 1 i art. 378 k.p.c. przez zaniechanie odniesienia się do zarzutu apelacji, że obciążający powodów podatek został pokryty z majątku spółki i nie spowodowało to szkody w majątku wspólników; - art. 232 k.p.c. w związku z art. 6, art. 361 i art. 363 k.c. przez obciążenie pozwanej wykazaniem szkody i związku przyczynowego jako przesłanek odpowiedzialności.

Pozwana zarzuciła, że zaskarżony wyrok został wydany z naruszeniem prawa materialnego, tj.: art. 471 i art. 415 k.c. w związku z art. 443 k.c. przez błędne zastosowanie i przyjęcie, że powodom - osobom fizycznym przysługuje

roszczenie „mieszane” wywodzone z obu podstaw, podczas gdy konsekwencją zbiegu odpowiedzialności przewidzianego w art. 443 k.c. jest zbieg roszczeń, a więc możliwość dochodzenia naprawienia szkody na obu podstawach, a Sąd Apelacyjny nie dokonał wyboru zastosowanego reżimu odpowiedzialności pozwanej; - art. 393 § 1 k.c. w związku z art. 471 k.c. przez ich zastosowanie w związku z wadliwie zastosowanym art. 65 § 2 k.c.; - art. 118 i 120 k.c. w związku z art. 117 k.c. przez pominięcie, że powodowie - osoby fizyczne powinni uiszczać podatek dochodowy co miesiąc w 2010 r., czyli do grudnia 2010 r., a skoro pozew wnieśli 9 kwietnia 2014 r., to ich roszczenie jest przedawnione.

Pozwana wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku i uwzględnienie jej apelacji od wyroku Sądu Okręgowego przez oddalenie powództwa.

Powodowie wnieśli o oddalenie skargi kasacyjnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Nie ma racji pozwana, o ile w kontekście uchybień prawa procesowemu (art. 227 k.p.c.) zarzuca, że Sąd Apelacyjny uznał za okoliczność bez znaczenia dla wyniku postępowania to, czy zapłata należnego od powodów - osób fizycznych podatku dochodowego z odsetkami nastąpiła z ich majątków, czy też z majątku powodowej spółki. Sąd Apelacyjny miał tę okoliczność na uwadze. Na podstawie dowodów dostarczonych przez powodów ustalił bowiem, kiedy i w jaki sposób zaspokojone zostało ciążące na nich zobowiązanie podatkowe. Z wypowiedzi Sądu Apelacyjnego wynika ponadto, że - w jego ocenie - jeżeli spółka komandytowa wypracowała dochód, to jest to w istocie dochód wspólników. Dochód spółki zrównał zatem Sąd Apelacyjny z dochodem wspólników, uznał za ich własny, a środki w kasie spółki oraz podlegające zwrotowi na jej rzecz - za należące *de facto* do wspólników. Takie rozumowanie sprawiło, że pokrycie zobowiązania podatkowego każdego ze wspólników odpowiednią częścią (stosownie do przypadającego mu udziału w spółce) nienależnie pobranego od niej i podlegającego zwrotowi podatku, Sąd Apelacyjny uznał za równoważne z pobraniem tych środków z majątku każdego ze wspólników. Niezależnie od tego, czy wnioskowanie to może być zaakceptowane w świetle prawa materialnego, nie można zasadnie twierdzić, że Sąd Apelacyjny nie odniósł się do okoliczności mającej do rozstrzygnięcia sprawy istotne znaczenie.

Z tych samych przyczyn za bezzasadny trzeba uznać zarzut naruszenia art. 328 § 2 k.p.c. w związku z art. 391 § 1 k.p.c. oraz art. 378 k.p.c. przez zaniechanie odniesienia się do tego, że zapłata podatku nastąpiła wyłącznie z majątku spółki, a tym samym nie powstała szkoda w majątku wspólników. Obrza art. 328 § 2 w związku z art. 391 § 1 k.p.c. może stanowić usprawiedliwioną podstawę skargi kasacyjnej wtedy, gdy uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie ma wszystkich koniecznych elementów, bądź zawiera kardynalne braki, które uniemożliwiają kontrolę kasacyjną orzeczenia. Uzasadnienie Sądu Apelacyjnego nie jest dotknięte tego rodzaju brakami, gdyż stanowisko tego Sądu w kwestii szkody poniesionej przez powodów zostało w nim jasno zaprezentowane. Wbrew zarzutom skargi kasacyjnej, Sądy *merti* nie przerzuciły też na pozwaną ciężaru wykazania szkody i jej wysokości oraz pozostawiania tej szkody w adekwatnym związku przyczynowym z działaniem pozwanej, co stanowiłoby o naruszeniu art. 232 k.p.c. w związku z art. 6 k.c. w związku z art. 361 i art. 363 k.c. W swoich ocenach bazowały bowiem na ustaleniach dokonanych na podstawie dowodów dostarczonych przez powodów. Osobną rzeczą jest to, czy ich wnioskowanie o szkodzie powodów było zasadne.

Powodowa spółka ma status spółki komandytowej, a powodowie - osoby fizyczne są jej komandytariuszami. W świetle prawa polskiego spółka komandytowa jest spółką osobową (art. 102 k.s.h.). Taka spółka nie jest wprawdzie osobą prawną, lecz ma status tzw. ułomnej osoby prawnej (art. 8 k.s.h.), we własnym imieniu nabywa prawa, zaciąga zobowiązania, pozywa i może być pozywana; prowadzi też przedsiębiorstwo pod własną firmą. Majątek spółki komandytowej nie jest tożsamy z majątkiem wspólników (komplementariuszy i komandytariuszy), a o tym, w jaki sposób komandytariusz uczestniczy w zysku spółki rozstrzyga art. 123 k.s.h. Powodowa spółka jest jednak spółką zorganizowaną i działającą na podstawie prawa niemieckiego i według tego prawa należy oceniać stosunki między nią i wspólnikami, w tym także ich prawo do uczestniczenia w zysku spółki i sposób jego realizacji (art. 17 w związku z art. 21 p.p.m.). Niczego w tej płaszczyźnie nie zmienia okoliczność, że sprawa ma związek z organizowaniem i działaniem oddziału w Polsce powodowej spółki. Jak wyjaśniono już bowiem w orzecznictwie, mimo pewnego wyodrębnienia wynikającego z posługiwania się szczególną firmą

(art. 43⁶ k.c.) i samodzielnego wpisu do KRS (art. 36 pkt 14 ustawy z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 112) oddział przedsiębiorcy zagranicznego nie posiada ani zdolności prawnej, ani zdolności sądowej. W obrocie może jednak funkcjonować wyłącznie działając w imieniu przedsiębiorcy zagranicznego (zob. postanowienia Sądu Najwyższego z 8 marca 2017 r., IV CSK 304/14, nie publ., z 9 lipca 2015 r., I CSK 669/14, nie publ.).

W świetle ustaleń poczynionych w sprawie zawarcie 8 lipca 2008 r. umowy zlecenia pomiędzy powodową spółką i pozwaną poprzedzone było trwającymi od marca 2008 r. rozmowami, w trakcie których powodowa spółka przedstawiała swoje oczekiwania co do zakresu obsługi rachunkowej i podatkowej, której prowadzenie chce zlecić kompetentnemu polskiemu podmiotowi, a pozwana informowała ją o tym, na jakich założeniach opiera się opodatkowanie oddziałów zagranicznych spółek osobowych w Polsce. Z informacji tych wynikało, że opodatkowaniem podatkiem dochodowym podlega dochód samego oddziału spółki, na zasadach przyjętych dla opodatkowania osób prawnych, nie zaś dochody wspólników spółki - osób fizycznych. Pozwana w trakcie czynności przedkontraktowych przekazywała powodowej spółce błędne informacje na temat polskich uregulowań podatkowych. W efekcie, zawierając umowę obie strony pozostawały w przekonaniu, że obsługa rachunkowa i podatkowa polskiego oddziału powodowej spółki będzie obejmowała sporządzanie deklaracji podatkowych na podatek dochodowy od osób prawnych. Tekst umowy zredagowanej, jak wynika z ustaleń Sądów *meriti*, przez pozwaną wskazywał wprawdzie na jej zobowiązanie do przygotowywania wymaganych i zgodnych z obowiązującym prawem podatkowym miesięcznych i rocznych deklaracji podatkowych, koniecznych do prawidłowego rozliczania prowadzonej przez zlecającą działalności, ale nie wskazuje jednak na to, żeby miały to być deklaracje w interesie innych osób niż powodowa spółka, a mianowicie osób fizycznych - komandytariuszy powodowej spółki.

W świetle przepisów podatkowych obowiązujących w Polsce na początku 2008 r. pozwana powinna poinformować powodową spółkę o tym, że nie ciąży na niej obowiązek odprowadzania podatku dochodowego od osób prawnych, natomiast obowiązek opodatkowania dochodów osiągniętych w Polsce dotyczy jej

komandytariuszy. Osoby fizyczne będące komandytariuszami powodowej spółki nie mogą być jednak utożsamiane z samą spółką. Pozwana dysponowała wprowadzić ich danymi, gdyż pozyskała je na etapie podejmowania czynności zmierzających do zarejestrowania oddziału powodowej spółki w KRS, lecz ustalenia dokonane w sprawie i wykładnia umowy zawartej 8 lipca 2008 r. nie są dostateczne do przyjęcia, że pozwana zobowiązała się wykonywać umowę także na rzecz tych osób.

Umowa o świadczenie na rzecz osoby trzeciej, do konstrukcji której odwołały się Sądy *meriti*, zakłada zastrzeżenie umowne między jej stronami, że dłużnik spełni świadczenie na rzecz osoby trzeciej. Zawierające umowę strony powinny mieć świadomość jego dokonania, a wyjaśnienia wymaga, czy mogły ją mieć strony umowy z 8 lipca 2008 r., obie pozostające w przekonaniu, że obowiązek podatkowy w podatku dochodowym dotyczy powodowej spółki, a nie kogoś innego. Tezę, że pozwana miała dokonywać czynności istotnych dla wywiązania się z obowiązków podatkowych także przez komandytariuszy spółki, obojętne jaki by nie był charakter tych podatków i czy byłyby należne zamiast lub obok podatków obciążających samą spółkę, można by sformułować tylko wtedy, gdyby ustalenia potwierdziły wykonywanie przez komandytariuszy w spółce takich zadań, które czyniły ich bezpośrednimi beneficjentami usług pozwanej.

Jak wyjaśnił Sąd Najwyższy w wyroku z 25 stycznia 2018 r., IV CSK 215/17 (nie publ.) 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. Jego wprowadzenie nie prowadzi do zmiany umowy, lecz 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 do 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.

Z ustaleń dokonanych w sprawie nie wynika, żeby pozwana i - bazująca na przekazanych przez nią informacjach - powodowa spółka obejmowały wiedzę i świadomością to, iż pozwana na podstawie umowy z 8 lipca 2008 r. będzie zobowiązana do świadczeń na rzecz innych jeszcze osób niż powodowa spółka i jej pracownicy. O tym, że pozwana zaciągnęła zobowiązanie także na rzecz komandytariuszy powodowej spółki nie można wnioskować na tej tylko podstawie, iż ich właśnie a nie samej spółki, dotyczył obowiązek podatkowy, w spełnianiu którego miała uczestniczyć pozwana. Niezbędne byłoby ustalenie, że powodowa spółka miała interes w tym, by w związku z uruchomieniem działalności jej polskiego oddziału zabezpieczyć sytuację prawną nie tylko własną, lecz i swoich komandytariuszy. Uzasadnieniem zawarcia umowy na rzecz osoby trzeciej jest zwykle istnienie po stronie zastrzegającego własnego zobowiązania względem osoby trzeciej wynikającego ze stosunku prawnego między nimi (stosunku waluty) i możliwego do zaspokojenia przez jego dłużnika (przysługującego) w związku ze spełnieniem świadczenia w interesie i na rzecz (koszt) zastrzegającego. Ważność i treść stosunku waluty nie ma jednak wpływu na skuteczność umowy o świadczenia na rzecz osoby trzeciej. Spełniając świadczenie bezpośrednio na rzecz osoby trzeciej dłużnik powoduje wygaszenie zobowiązania w stosunku łączącym go z wierzycielem (stosunku pokrycia), ale również w stosunku łączącym wierzyciela z osobą trzecią (stosunku waluty), jeżeli przed spełnieniem świadczenia wierzyciela łączyło zobowiązanie z osobą trzecią. Stosunek waluty może jednak powstać dopiero w chwili spełnienia przez dłużnika świadczenia na rzecz osoby trzeciej.

Nie znajduje oparcia w art. 65 k.c. wnioskowanie o tym, że umowa z 8 lipca 2008 r. została zawarta na rzecz komandytariuszy powodowej spółki tylko na podstawie skutku, do którego mogła wprowadzić pierwotnie dążyć powodowa spółka,

lecz warunki jego osiągnięcia zostały jej opacznie przedstawione na etapie negocjowania warunków umowy przez pozwaną, pozostającą w przekonaniu, że ma dokonywać czynności zmierzających do zrealizowania obowiązku w podatku dochodowym od osób prawnych na rzecz polskiego oddziału powodowej spółki, a nie na rzecz osób niepowiązanych ze spółką węzłami pracowniczymi i będących wyłącznie jej komandytariuszami. Z ustaleń Sądów *meriti* nie wynika, żeby pozwana wykonała na rzecz komandytariuszy powodowej spółki - w związku z ich pozycją w spółce i wykonywaniem na jej rzecz pewnych zadań - jakiegokolwiek zobowiązania mieszczące się w zakresie objętym umową z 8 lipca 2008 r.

Skutki prawne zastrzeżenia spełnienia świadczenia na rzecz osoby trzeciej stosownie do art. 393 § 1 k.c. powstają wtedy, gdy osoba trzecia złoży oświadczenie woli o przyjęciu lub odrzuceniu świadczenia. Sądy *meriti* nie ustaliły, żeby powodowie - komandytariusze mieli wiedzę o zastrzeżeniu w umowie z 8 lipca 2008 r., że usługi z zakresu obsługi rachunkowej i podatkowej będą świadczone także na ich rzecz i żeby wyrazili wobec pozwanej wolę skorzystania z przysługujących im uprawnień do przyjęcia lub odrzucenia tych świadczeń (zob. wyroki Sądu Najwyższego z 15 maja 2015 r., V CSK 491/14, OSNC-ZD 2016, nr D, poz. 62; z 22 marca 2017 r., III OSK 112/15, nie publ.).

Reasumując podjęty wyżej wątek rozważań trzeba stwierdzić, że ustalenia faktyczne będące podstawą wydania zaskarżonego rozstrzygnięcia nie były dostateczne do wyłożenia umowy z 8 lipca 2008 r. w sposób wskazujący na to, iż miała ona cechy umowy na rzecz powodów - komandytariuszy powodowej spółki. Tymczasem taka kwalifikacja prawna zadecydowała o przypisaniu pozwanej odpowiedzialności z art. 471 k.c. nie tylko w stosunku do powodowej spółki, jak i powodów - jej komandytariuszy.

W stosunku do powodowej spółki pozwana niewątpliwie ponosi odpowiedzialność opartą na art. 471 k.c. Szkoda, której naprawienia dochodziła powodowa spółka w związku z zarzuconym pozwanej nieprawidłowym wykonaniem umowy z 8 lipca 2008 r., obejmowała wydatki poniesione na pokrycie kosztów usług podatkowo-prawnych, które miały na celu skorygowanie nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych powodowej spółki. Wydatki poczynione na te cele przez powodową spółkę trafnie zostały przez Sądy *meriti* uznane za

usprawiedliwione co do zasady. Powstaje jednak kwestia, czy kwoty wskazane w przedstawionych przez spółkę rachunkach za usługi obejmowały wyłącznie cenę za usługi świadczone na jej rzecz, czy także na rzecz wspólników - komandytariuszy. Gdyby były to kwoty obejmujące także wynagrodzenie za usługi świadczone na rzecz wspólników - komandytariuszy, to wyjaśnienia wymaga tytuł do ich pokrycia przez spółkę, a nie przez osoby, na których ciążyły niezapłacone zobowiązania podatkowe.

Powodowa spółka niewątpliwie odzyskałaby sam nienależnie zapłacony podatek, gdyż państwo musi dokonać zwrotu każdej niezasadnie pobranej daniny publicznej. Powodowa spółka zaakceptowała rozliczenie polegające na zaliczeniu pobranego od niej świadczenia na poczet zobowiązań podatkowych jej wspólników, a skoro to rozliczenie zostało zaakceptowane przez organy podatkowe, to musi być uznane za skuteczne w płaszczyźnie prawa podatkowego, niezależnie od zarzutów, jakie przeciwko temu zaliczeniu zgłasza pozwana w niniejszej sprawie.

Gdy chodzi o odpowiedzialność pozwanej wobec powodów - komandytariuszy, to Sąd Apelacyjny wywiódł ją nie tylko z art. 471 w związku z art. 393 § 1 k.c., co zostało ocenione wyżej, lecz w końcowej części motywów wyroku wskazał, że znajduje ona podstawę również w art. 415 k.c. Szkoda powodów, obejmuje przy tym różnicę między wysokością podatku, który byliby zobowiązani zapłacić, gdyby wiedząc o obowiązku podatkowym dotyczącym ich samych a nie spółki, złożyli na czas wnioski pozwalające im się rozliczyć według korzystniejszej skali podatkowej oraz odsetki od zapłaconych z opóźnieniem zobowiązań podatkowych. Tego rodzaju szkoda wynika z nienależytego poinformowania powodów o treści obowiązującego w Polsce prawa podatkowego. Przypisanie pozwanej kontraktowej odpowiedzialności za tę szkodę wymagało poczynienia ustaleń mogących być podstawą oceny, że powodów - komandytariuszy wiązała z pozwaną umowa, na podstawie której pozwana była zobowiązana wobec nich do zapewnienia im zgodnej z prawem obsługi prawnej albo że powodowa spółka zawarła na rzecz powodów tego rodzaju umowę.

Przypisanie pozwanej odpowiedzialności z tytułu czynu niedozwolonego, w którego następstwie powodowie ponieśli szkodę o takiej jak wyżej charakterystyce wymagało zidentyfikowania zdarzenia sprawczego, mającego

charakter bezprawny i po stronie pozwanej zawiniony, którego taka szkoda mogłaby być normalnym następstwem.

Jak wyjaśnił Sąd Najwyższy wyrokach z 10 października 1997 r., III CKN 202/97 (OSNC 1998, nr 3, poz. 42) oraz z 21 maja 2015 r., IV CSK 239/14 (nie publ.), niewykonanie zobowiązania samo przez się nie może być uznane za działanie bezprawne w rozumieniu przepisów regulujących odpowiedzialność *ex delicto*. Taka kwalifikacja jest uzasadniona tylko wtedy, gdy jednocześnie następuje naruszenie obowiązku powszechnego, ciążącego na każdym podmiocie.

Wierzyciel ze stosunku obligacyjnego wynikającego z umowy jest jednocześnie poszkodowanym z tytułu czynu niedozwolonego tylko wówczas, gdy określone zdarzenie powodujące szkodę stanowi nie tylko niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez dłużnika jego powinności spełnienia świadczenia określonego w stosunku zobowiązaniowym, ale jednocześnie narusza ogólne, obowiązujące powszechnie, wszystkich i zawsze, nakazy i zakazy wynikające z norm prawa, zasad współżycia społecznego lub dobrych obyczajów i to bez względu na istniejący między stronami stosunek zobowiązaniowy oraz jego zakres. Bezprawność czynu stanowi jego przedmiotową cechę i oznacza ujemną ocenę zachowania się sprawcy przez porządek prawny. W kontekście art. 415 k.c. polega nie tylko na przekroczeniu mierników i wzorców wynikających z wyraźnych przepisów, zwyczajów ale także na naruszeniu zasad współżycia społecznego.

W scharakteryzowanym wyżej wypadku kodeks cywilny dopuszcza zbieg roszczenia z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania i roszczenia z tytułu czynu niedozwolonego, pozostawiając poszkodowanemu wybór jednego z tych roszczeń (art. 443 k.c.). Wspomniany wybór może być dokonany przez samo wskazanie faktów uzasadniających żądanie pozwu, niemniej jednak sąd orzekając o roszczeniu musi je zidentyfikować jako mające źródło w odpowiedzialności deliktowej lub kontraktowej, a uwzględniając roszczenie wyjaśnić, które przesłanki odpowiedzialności uważa za spełnione.

Za oczywiście bezzasadny uznać natomiast trzeba zarzut pozwanej, że roszczenie powodów jest przedawnione, zarówno w reżimie kontraktowym, jak i deliktowym. Sposób uzasadnienia tego zarzutu wskazuje na nieodróżnianie przez pozwaną obowiązku podatkowego od zobowiązania podatkowego i na

utożsamienie obowiązku płacenia zaliczek na podatek z samym zobowiązaniem podatkowym i terminem, w którym powinno być spełnione. W ciągu roku podatkowego podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych rzeczywiście zobowiązany jest do odprowadzania zaliczek na poczet podatku, którego ostateczną wysokość musi samodzielnie ustalić, zadeklarować i zapłacić w terminie prawidłowo oznaczonym przez Sąd *merti*. Konsekwencje niezapłacenia zaliczek na podatek nie pokrywają się z tymi, które dotyczą samego podatku.

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

jw