



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

27 marca 2024 r.

Sąd Najwyższy w Izbie Cywilnej w składzie:

Prezes SN Joanna Misztal-Konecka (przewodniczący)

SSN Marcin Łochowski

SSN Krzysztof Grzesiowski (sprawozdawca)

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym 27 marca 2024 r. w Warszawie
skargi kasacyjnej Skarbu Państwa - Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej
w Warszawie

od wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie

z 22 października 2020 r., I ACa 503/19,

w sprawie z powództwa A. S.

przeciwko Skarbowi Państwa - Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej

w Warszawie

o zapłatę,

**uchyla zaskarżony wyrok w całości i przekazuje sprawę Sądowi
Apelacyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania,
pozostawiając temu Sądowi rozstrzygnięcie o kosztach
postępowania kasacyjnego.**

Krzysztof Grzesiowski

Joanna Misztal-Konecka

Marcin Łochowski

UZASADNIENIE

1. Wyrokiem z 22 października 2020 r. Sąd Apelacyjny w Warszawie oddalił apelację pozwanego Skarbu Państwa – Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie od wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie z 25 kwietnia 2019 r., którym zasądzono od pozwanego na rzecz powoda A. S. 674 368,74 zł wraz z odsetkami ustawowymi w sposób szczegółowo określony w wyroku, oddalono powództwo w pozostałym zakresie i orzeczono o kosztach postępowania.

2. Sąd Apelacyjny oparł swoje rozstrzygnięcie na następujących ustaleniach faktycznych i rozważaniach prawnych, istotnych dla rozstrzygnięcia skargi kasacyjnej:

3. W dniu 30 stycznia 2012 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie (dalej: „UKS”) po przeprowadzeniu u powoda postępowania kontrolnego dotyczącego sprawdzenia rzetelności deklarowanych podstaw, prawidłowości obliczania i wpłacania podatku VAT za okres styczeń-grudzień 2008 r. sporządził i doręczył powodowi protokół badania ksiąg podatkowych z 30 stycznia 2012 r., w którym stwierdzono, że faktyczne i ekonomiczne przeniesienie prawa własności nieruchomości gruntowej, objętej warunkową umowę sprzedaży z 7 lipca 2008 r. zawartej z T. sp. z o.o. w W., nastąpiło w dniu podpisania aktu notarialnego z 9 września 2008 r., co za tym idzie powód winien rozliczyć obowiązek podatkowy za wrzesień 2008 r. od całej kwoty transakcji. W protokole kontroli stwierdzono, że w związku z powyższym ewidencja sprzedaży VAT powoda za wrzesień 2008 r. jest wadliwa i nastąpiło zaniżenie podatku należnego o kwotę 9 900 000 zł, natomiast ewidencja sprzedaży VAT za październik 2008 r. jest również wadliwa, co spowodowało zawyżenie podatku należnego o kwotę 4 400 000 zł. W dniu 15 marca 2012 r. UKS sporządził wynik kontroli, potwierdzający te ustalenia.

4. W dniu 13 marca 2012 r. na skutek konieczności spłaty zobowiązań podatkowych wynikających z korekt deklaracji VAT, obniżonych o zaliczone na poczet zobowiązania nadpłaty, powód wypłacił 4 000 000 zł z dwóch rachunków bankowych.

5. W dniu 5 lipca 2012 r. powód zawarł umowę na świadczenie usług doradztwa podatkowego ze spółką D. sp. z o.o. w W. w celu opracowania strategii

postępowania wobec organu podatkowego. Z tytułu świadczenia usług powód zapłacił na rzecz spółki D. łącznie 486 829,35 zł.

6. W dniu 17 października 2012 r. powód skierował do Ministra Finansów wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku VAT. W dniu 21 stycznia 2013 r. Minister Finansów wydał interpretację [...], w której uznał za nieprawidłowe stanowisko powoda. W dniu 19 grudnia 2013 r. w wyniku skargi złożonej przez powoda, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w sprawie III SA/Wa 1144/13 wydał wyrok uchylający interpretację Ministra Finansów. Wyrok ten stał się prawomocny 6 marca 2014 r.

7. W dniu 27 grudnia 2013 r. powód złożył do Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście wniosek o stwierdzenie i zwrot nadpłaty w podatku VAT dotyczący rozliczenia za wrzesień 2008 r. W dniu 30 grudnia 2013 r. powód skorygował swoje rozliczenia w zakresie podatku VAT za wrzesień oraz październik 2008 r. w sposób odpowiadający pierwotnemu wyliczeniu. W dniu 13 lutego 2014 r. powodowi doręczono protokół kontroli podatkowej wszczętej przez Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, uznający prawidłowość skorygowanych rozliczeń. W dniu 28 lutego 2014 r. Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście przełał na konto powoda 13 500 277 zł tytułem zwrotu z podatku VAT za wrzesień 2008 r.

8. Sąd Apelacyjny uznał, że w ustalonym stanie faktycznym zostały spełnione przesłanki odpowiedzialności Skarbu Państwa z art. 417 § 1 k.c. uzasadniające zasądzenie na rzecz powoda odszkodowania w kwocie 674 368,74 zł, obejmującego wynagrodzenie zapłacone przez powoda rzecz spółki D. w wysokości 486 829,35 zł oraz utracone odsetki z tytułu oprocentowania na rachunkach bankowych środków wydatkowanych na pokrycie podatków w wysokości 187 539,39 zł.

9. Z poczynionych przez Sąd Okręgowy ustaleń faktycznych, które Sąd Apelacyjny w pełni podzielił, wynika, że, dochodząc od Skarbu Państwa zwrotu nienależnie zapłaconego podatku VAT, powód korzystał z usług profesjonalnych doradców podatkowych, co wynikało ze skomplikowanego charakteru polskiego prawa podatkowego. Zdaniem Sądu Apelacyjnego analiza załączonych do akt pism składanych przez powoda w toku postępowania przed organami skarbowymi,

Ministrem Finansów oraz przed sądami administracyjnymi wskazuje, że zostały one przygotowane przez profesjonalistów, zaś proces dochodzenia do zwrotu nadpłaconego VAT nie był prosty i wymagał podjęcia różnorodnych działań, które niekoniecznie musiały przynieść pozytywne efekty.

10. Powód miał do wyboru dwie alternatywne drogi dochodzenia należności od Skarbu Państwa (dobrowolna zapłata, a następnie uzyskanie korzystnej dla siebie interpretacji spornych przepisów, bądź też odmowa zapłacenia VAT, a następnie próba wzruszenia decyzji podatkowej). Rozważenia zatem wymagało, która z tych dróg jest dla niego korzystniejsza, jakie potencjalne ryzyko za sobą niosą, a przede wszystkim, która z nich daje większe szanse powodzenia. Zważywszy na wysokość nadpłaty decyzja powoda, aby skorzystać z pomocy profesjonalnych doradców podatkowych, była – w ocenie Sądu Apelacyjnego – w pełni racjonalna i niezbędna w celu efektywnego dochodzenia zwrotu podatku, zwłaszcza, że nadpłata wynikała z bezprawnego działania nie tylko samego organu podatkowego, ale także jednostki nadrzędnej (Ministra Finansów), powielającej błędną i niekorzystną dla powoda interpretację przepisów podatkowych. Sama dobrowolność poniesienia wydatku na profesjonalną pomoc prawną nie wyklucza zatem możliwości uznania go za szkodę, zwłaszcza, gdy z okoliczności danej sprawy wynika, że było to niezbędne do wykazania zasadności swoich racji przed organem skarbowym.

11. Sąd Apelacyjny zgodził się zatem ze stanowiskiem Sądu Okręgowego, że między bezprawnymi działaniami organów państwowych a szkodą poniesioną przez powoda polegającą na kosztach obsługi prawno-podatkowej istnieje adekwatny związek przyczynowy. Pomocniczo Sąd Apelacyjny odwołał się do argumentacji zawartej w uchwale składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 13 marca 2012 r., III CZP 75/11 (OSNC 2012, nr 7-8, poz. 81), zgodnie z którą uzasadnione i konieczne koszty pomocy świadczonej przez osobę mającą niezbędne kwalifikacje zawodowe, poniesione przez poszkodowanego w postępowaniu przedsądowym mogą w okolicznościach konkretnej sprawy stanowić szkodę majątkową podlegającą naprawieniu w ramach OC.

12. Sąd Apelacyjny podkreślił, że stanowisko urzędu kontroli skarbowej co do interpretacji spornych przepisów znalazło wyraz w protokole z kontroli ksiąg

podatkowych i wskazaniu powodowi, że zgodnie z art. 15 ust. 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej może skorygować deklarację podatkową w terminie 7 dni. W tych okolicznościach powód nie miał uzasadnionych podstaw liczyć na uzyskanie korzystnej dla siebie decyzji podatkowej. Wniosek ten potwierdza fakt, że wadliwa interpretacja przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług była konsekwentnie podtrzymywana zarówno przez UKS, jak i Ministra Finansów w interpretacji prawa podatkowego, a następnie w odpowiedzi na skargę w postępowaniu przed sądem administracyjnym.

13. Za prawidłowe, zdaniem Sądu Apelacyjnego, należy także uznać ustalenie, że postępowanie UKS stanowiło przejaw działania przy wykonywaniu władzy publicznej, stanowiąc akt władczy podmiotu prawa publicznego. Jak wskazał Sąd Apelacyjny, w doktrynie przyjmuje się, że pod pojęciem wykonywania władzy publicznej rozumieć należy wykonywanie uprawnień władczych, zwykle związanych z możliwością stosowania środków przymusu. Aktywność państwa w sferze *imperium* obejmuje przede wszystkim jednostronne władcze kształtowanie pozycji prawnej podmiotów prawa cywilnego, co może nastąpić zarówno przez wydawanie decyzji administracyjnych, jak i inne przejawy działania władzy. Wykonywanie władzy publicznej obejmuje także działania o charakterze organizacyjnym, kontrolnym i nadzorczym oraz porządkowym. W ocenie Sądu Apelacyjnego wydanie przez urząd kontroli skarbowej protokołu kontroli, w którym wyknięto stwierdzone w deklaracjach podatkowych uchybienia, a następnie wezwanie powoda do złożenia korekty deklaracji, stanowiły działania o charakterze kontrolnym.

14. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, Sąd Okręgowy trafnie przyjął, że wyrok sądu administracyjnego z 19 grudnia 2019 r. przesądził bezprawność działania UKS, wskazując w swym uzasadnieniu na wadliwość dokonanej przez UKS i Ministra Finansów wykładni spornych przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: „ustawa o podatku VAT”). Sąd powszechny jest związany tym rozstrzygnięciem. Zgodnie bowiem z art. 170 ustawy z dnia 30 sierpnia 2022 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: „p.p.s.a.”) prawomocne orzeczenie sądu wiąże zarówno organy państwowe, jak i wszystkie sądy, co oznacza, że muszą one brać pod uwagę fakt istnienia i treść prawomocnego

orzeczenia sądu oraz ogół skutków prawnych z niego wynikających. Konsekwencją wydania tego orzeczenia był zwrot powodowi nadpłaconego podatku.

15. Natomiast fakt, że powyższe orzeczenie nie stanowi prejudykatu, jest bez znaczenia w świetle przesłanek z art. 417 § 1 k.c. Sąd Apelacyjny wskazał, że art. 417 k.c. wyraża ogólną formułę deliktu władzy publicznej, dla której nie jest konieczne istnienie prejudykatu. W ocenie Sądu Apelacyjnego w niniejszej sprawie źródłem szkody było działanie UKS przy wykonywaniu władzy publicznej, które nie przybrało formy konkretnej, ostatecznej decyzji administracyjnej.

16. Sąd Apelacyjny wskazał, że w związku z błędną wykładnią przepisów ustawy o podatku VAT, dokonaną przez organy administracji publicznej, powód zmuszony został do niekorzystnego rozporządzenia majątkowego i pozbawiony możliwości swobodnego korzystania ze swoich środków pieniężnych. Poniesienie przez powoda kosztów obsługi prawnej w postępowaniu o udzielenie interpretacji podatkowej, a także utrata odsetek z tytułu oprocentowania środków na rachunkach bankowych pozostawało zatem w normalnym związku przyczynowo-skutkowym z działaniami pozwanego. Zdaniem Sądu Apelacyjnego dobrowolne dokonanie korekty deklaracji po otrzymaniu protokołu kontroli i zapłata podatku nie dowodzą akceptacji przez powoda działań urzędu kontroli skarbowej, o czym świadczą podjęte później przez powoda działania zmierzające do odzyskania nadpłaty.

17. W ocenie Sądu Apelacyjnego Sąd Okręgowy trafnie przyjął, że dochodzone pozwem roszczenie nie jest przedawnione. Powód uzyskał prawną możliwość dochodzenia zwrotu utraconych odsetek od nadpłaconego podatku i poniesionych kosztów obsługi prawnej dopiero z chwilą przesądzenia przez sąd administracyjny wadliwości dokonanej przez UKS i Ministra Finansów interpretacji przepisów podatkowych i będącej konsekwencją tego orzeczenia zwrotu nadpłaty. Niezależnie od tego należy zauważyć, że wszelkie podejmowane przez powoda działania zmierzały do odzyskania nienależnego podatku, a następnie do zwrotu poniesionych w związku z tym kosztów obsługi prawnej i *lucrum cessans*, prowadząc do przerwania biegu przedawnienia w oparciu o art. 123 k.c.

18. W skardze kasacyjnej pozwany Skarb Państwa – Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie zaskarżył wyrok Sądu Apelacyjnego w całości, wnosząc o jego uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

19. Pozwany zarzucił zaskarżonemu orzeczeniu naruszenie prawa materialnego, tj.:

1) art. 417 § 1 k.c. w zw. z art. 21 § 1 pkt 1, § 2 i § 3 oraz art. 207 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (dalej: „o.p.”) przez niewłaściwe zastosowanie i uznanie, iż zachowanie pozwanego polegające na prowadzeniu postępowania kontrolnego zakończonego protokołem kontroli, w którym zakwestionowano prawidłowość rozliczeń podatkowych podatnika i pouczone go o prawie do złożenia korekty deklaracji VAT, było bezprawne i jest równoznaczne z władczym działaniem Skarbu Państwa kształtującym sytuację prawną powoda w przedmiocie zobowiązań podatkowych za okresy wrzesień-październik 2008 r., mimo jednoznacznej dyspozycji art. 21 o.p., wskazującej, iż w odniesieniu do zobowiązań podatkowych powstałych z mocy prawa – konkretyzacja wysokości podatku realizowana jest w drodze samoobliczenia podatnika (wykonywanego przez złożenie deklaracji podatkowej i jej korekt) a zakwestionowanie skutków deklaracji podatkowej może nastąpić wyłącznie w drodze aktu władczego w postaci decyzji administracyjnej uprawnionego organu podatkowego – której w odniesieniu do powoda nie wydano;

2) art. 417 § 1 w zw. z 361 § 1 k.c. w zw. z art. 266 § 2 o.p. oraz w zw. z art. 200, 205, 209 i 210 p.p.s.a przez ich błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że koszty obsługi prawnej w postępowaniu o udzielenie interpretacji podatkowej – nieobjęte rozstrzygnięciem w tym postępowaniu – stanowią szkodę, której powód może dochodzić niezależnie od reguł procesowych odnoszących się do zwrotu wydatków i kosztów postępowania, w którym te wydatki zostały poniesione;

3) art. 361 § 2 w zw. z art. 417 § 1 k.c. przez niewłaściwe zastosowanie w następstwie przyjęcia, że poniesienie przez powoda kosztów obsługi prawnej w postępowaniu o udzielenie interpretacji podatkowej oraz utrata hipotetycznych odsetek z tytułu oprocentowania na rachunkach bankowych kwoty podatku

zadeklarowanej przez powoda – pozostawało w normalnym związku przyczynowo-skutkowym z zachowaniem pozwanego;

4) art. 442¹ § 1 w zw. z art. 123 § 1 pkt 1 k.c. przez jego niezastosowanie i zasądzenie od pozwanego na rzecz powoda odszkodowania mimo jego przedawnienia.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

20. Powód dochodził od pozwanego Skarbu Państwa roszczenia odszkodowawczego, które zostało uwzględnione częściowo przez Sądy *meriti* do kwoty 674 368,74 zł obejmującej stratę (wynagrodzenie w kwocie 486 829,35 zł zapłacone na rzecz spółki D.) oraz utracone korzyści (odsetki z tytułu oprocentowania na rachunkach bankowych środków wydatkowanych na pokrycie podatków w kwocie 187 539,39 zł).

21. Przyjętą przez Sąd Apelacyjny podstawą odpowiedzialności pozwanego Skarbu Państwa jest art. 417 § 1 k.c., zgodnie z którym za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej ponosi odpowiedzialność Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego lub inna osoba prawna wykonująca tę władzę z mocy prawa.

22. Nie każde naruszenie prawa stanowi podstawę odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa na gruncie art. 417 § 1 k.c., a jedynie takie, które stanowi warunek konieczny powstania uszczerbku poszkodowanego i którego normalnym następstwem w danych okolicznościach jest powstanie szkody (zob. wyroki SN: z 17 lutego 2011 r., IV CSK 290/10; z 5 października 2012 r., IV CSK 165/12; z 31 marca 2016 r., IV CSK 343/15; z 7 listopada 2013 r., V CSK 519/12; z 18 grudnia 2018 r., IV CSK 456/17).

23. Przypisanie odpowiedzialności odszkodowawczej pozwanego Skarbu Państwa wymaga zatem (1) zidentyfikowania zdarzenia szkodzącego, a więc takiego zachowania Państwa związanego z wykonywaniem władzy publicznej, które wyrządziło szkodę, (2) oceny tego zachowania jako bezprawnego, (3) ustalenia, że między tym zachowaniem a szkodą istnieje adekwatny związek przyczynowy, (4) określenia rozmiaru szkody.

24. W ocenie Sądu Najwyższego argumentacja Sądu Apelacyjnego w zakresie spełnienia przesłanek odpowiedzialności pozwanego Skarbu Państwa z art. 417 § 1 k.c. budzi poważne zastrzeżenia, co prowadzi do uznania zasadności sformułowanych w skardze zarzutów naruszenia art. 361 i 417 § 1 k.c. Niewątpliwe jest, że prawidłowa identyfikacja i analiza zdarzenia szkodzącego ma fundamentalne znaczenie dla oceny bezprawności zachowania Skarbu Państwa (art. 417 § 1 k.c.), związku przyczynowego między ujętym w określony sposób zdarzeniem szkodzącym a szkodą (art. 361 § 1 k.c.), a w konsekwencji rozmiaru szkody i odszkodowania (art. 361 § 2 k.c.).

25. Sąd Apelacyjny przyjął, że źródłem szkody było działanie UKS, które nie przybrało formy decyzji administracyjnej, a polegało na sporządzeniu protokołu z przeprowadzonego u powoda postępowania kontrolnego dotyczącego sprawdzenia rzetelności deklarowanych podstaw, prawidłowości obliczania i wpłacania podatku VAT za okres styczeń-grudzień 2008 r. Sąd Apelacyjny uznał, że to zachowanie stanowiło przejaw wykonywania władzy publicznej, stanowiący akt władczy podmiotu prawa publicznego, z czym nie sposób się jednak zgodzić.

26. Rację ma bowiem skarżący, że protokół kontroli podatkowej jest czynnością jedynie dokumentacyjną, o treści i skutkach określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 290 o.p.), które jednoznacznie wykluczają możliwość uznania tej czynności za akt władczy Skarbu Państwa, czyli działanie przy wykonywaniu władzy publicznej. Jak trafnie wskazuje orzecznictwo sądów administracyjnych (zob. wyrok WSA w Lublinie z 2 grudnia 2011 r., I SA/Lu 568/11) protokół kontroli jest formą urzędowej prezentacji stanu faktycznego oraz jego oceny prawnej, tj. kwalifikacji tegoż stanu faktycznego w świetle przepisów prawa podatkowego, a zamieszczenie w nim oceny prawnej ma istotne znaczenie z punktu widzenia obrony interesu kontrolowanego, to jednak nie nadaje to takiej ocenie bezwzględnie wiążącego charakteru na ewentualnym dalszym etapie postępowania podatkowego.

27. W ocenie Sądu Najwyższego nie stanowiło wykonywania władzy publicznej w rozumieniu art. 417 § 1 k.c. prowadzenie, w trybie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (dalej: „u.k.s.”), czynności kontrolnych

w przedmiocie rozliczenia podatku VAT zakończonych wydaniem protokołu kontroli, w którym organ przedstawił ocenę prawną kwestionującą prawidłowość rozliczeń podatkowych podatnika i pouczył go o prawie złożenia korekty deklaracji VAT lub zgłoszenia zastrzeżeń do stanowiska zawartego w protokole kontroli. Zgodnie z obowiązującym do dnia 28 lutego 2017 r. art. 14c ust. 3 u.k.s. organ kontroli skarbowej miał obowiązek poinformowania kontrolowanego o możliwości dokonania przez niego korekty deklaracji podatkowej w zakresie objętym kontrolą w terminie wyznaczonym przez ten organ. Przy czym wskazana czynność nie kreowała po stronie kontrolowanego podatnika żadnych obowiązków, albowiem korekta deklaracji podatkowej w następstwie ustaleń poczynionych w toku postępowania kontrolnego, dokonana w trybie art. 14c ust. 2 u.k.s. była jedynie uprawnieniem, a nie obowiązkiem podatnika. W związku z powyższym wskazanego protokołu nie sposób uznać za akt władczo kształtujący sytuację prawną podatnika. W przypadku, gdyby podatnik nie dokonał korekty deklaracji podatkowej, to wówczas organy podatkowe mogły podjąć określone przepisami prawa działania zmierzające do określenia zgodnej z prawem wysokości zobowiązania w drodze decyzji administracyjnej. Dopiero taka aktywność państwa, obejmująca jednostronne władcze kształtowanie pozycji prawnej podatnika przez wydanie decyzji administracyjnej jako działanie w sferze *imperium*, stanowiłaby działanie przy wykonywaniu władzy publicznej w rozumieniu art. 417 § 1 k.c. (zob. wyrok SN z 7 listopada 2013 r., V CSK 519/12).

28. Niezależnie od powyższych zastrzeżeń, niedostateczna jest też ocena bezprawności zachowania Skarbu Państwa. Sąd Apelacyjny upatruje bezprawności w wykładni przepisów ustawy o podatku VAT zaprezentowanej w protokole kontroli z 30 stycznia 2012 r., która została następnie zakwestionowana w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 19 grudnia 2019 r., III SA/Wa 1144/13. Należy podkreślić, że wyrok ten nie zapadł w sprawie objętej protokołem kontroli z 30 stycznia 2012 r., lecz w sprawie ze skargi powoda na interpretację podatkową. Postępowanie w przedmiocie wydania interpretacji podatkowej jest postępowaniem odrębnym od postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy podatkowe. Celem postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej jest dokonanie oceny prawnej przez organ podatkowy, zaprezentowanej przez wnioskodawcę własnej oceny prawnej przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub proponowanego

zdarzenia przyszłego, a nie przesądzenie – przez rozstrzygnięcie – sytuacji prawnopodatkowej podatnika składającego taki wniosek (zob. wyrok NSA z 16 kwietnia 2019 r., II FSK 1351/17). W związku z powyższym nie ma bezpośredniego związku pomiędzy wskazanym wyrokiem sądu administracyjnego a protokołem kontroli z 30 stycznia 2012 r.

29. Stąd też za zasadny należało uznać zarzut kasacyjny dotyczący niewłaściwego zastosowania przez Sąd Apelacyjny art. 417 § 1 k.c.

30. Zasadnicze wątpliwości budzą rozważania Sądu Apelacyjnego dotyczące związku przyczynowego między bezprawnym zachowaniem Skarbu Państwa a szkodą w majątku powoda w postaci wynagrodzenia zapłaconego spółce D. z tytułu obsługi prawnej powoda w postępowaniu o udzielenie interpretacji podatkowej. Zdaniem Sądu Apelacyjnego poniesione przez powoda koszty pozostawały w normalnym związku przyczynowo-skutkowym z działaniem pozwanego Skarbu Państwa.

31. Co do zasady zwrotu kosztów postępowania (cywilnego, karnego czy też administracyjnego) można dochodzić jedynie w tym postępowaniu, w którym koszty te zostały poniesione. W kształtowaniu należności z tytułu kosztów najistotniejszą rolę odgrywa bowiem organ procesowy, oceniając ich celowość oraz niezbędność, jak również niezbędny nakład pracy pełnomocnika i jego udział w wyjaśnieniu sprawy. Wskazane elementy mogą być brane pod uwagę tylko w toku postępowania, w którym te koszty wynikły (zob. uchwałę SN z 20 maja 2011 r., III CZP16/11, OSNC 2012, nr 1, poz. 3).

32. Koszty procesu należą do dziedziny prawa publicznego i są normowane w aktach prawnych regulujących poszczególne rodzaje postępowań. Przepisy te określają samodzielnie, co do zasady odrębnie dla każdej z dziedzin prawa, autonomicznie i wyczerpująco zasady rozstrzygnięcia o kosztach. Prawo procesowe określa zatem źródło i czas powstania żądania zwrotu kosztów procesu, formę jego zgłoszenia, prekluzję i jej termin, ustalane bariery limitujące zakres i wysokość żądania oraz składniki kosztów procesu. Koszty te mogą powstać wyłącznie w określonym postępowaniu i po jego zakończeniu nie można już dochodzić w odrębnym postępowaniu należności z tytułu kosztów procesu poniesionych

w zakończonej sprawie. Koszty procesu poniesione w innej sprawie nie mogą stanowić szkody w rozumieniu art. 363 § 2 k.c. (uchwała SN z 20 maja 2011 r., III CZP 16/11, OSNC 2012, nr 1, poz. 3).

33. Stosowna regulacja dotycząca zwrotu kosztów w postępowaniu podatkowym została zawarta w rozdziale 23 Ordynacji podatkowej (art. 264 i nast.). Osobną regulację zawierają również przepisy ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (art. 199 i nast.). Zdaniem Sądu Najwyższego powód zwrotu kosztów obsługi prawnej powinien być dochodzić w ramach tych odrębnych postępowań i na zasadach z nich wynikających.

34. W związku z powyższym zasadne okazały się zarzuty kasacyjne dotyczące błędnej wykładni przepisu art. 361 § 1 k.c. oraz niewłaściwego zastosowania przepisu art. 361 § 2 k.c.

35. Skarżący zarzucił również naruszenie art. 361 § 2 w zw. z art. 417 § 1 k.c. przez niewłaściwe zastosowanie w następstwie przyjęcia, że utrata hipotetycznych odsetek z tytułu oprocentowania na rachunkach bankowych kwoty podatku zadeklarowanej przez powoda – pozostawało w normalnym związku przyczynowo-skutkowym z zachowaniem pozwanego. W ocenie Sądu Najwyższego utracone odsetki z tytułu oprocentowania na rachunkach bankowych środków wydatkowanych na pokrycie podatków, co do zasady, mogą stanowić szkodę w postaci *lucrum cessans* pozostającą w adekwatnym związku przyczynowym ze zdarzeniem szkodzącym. Jednakże oceny należy dokonać *in casu*, co powinien uczynić Sąd *meriti* przy ponownym rozpoznaniu sprawy. Konieczne jest przy tym rozważenie, czy utrata odsetek nie jest w okolicznościach sprawy niepodlegającą kompensacie szkodą ewentualną.

36. W tym kontekście odnoszenie się do ostatniego zarzutu skargi kasacyjnej jest już zbędne.

37. Biorąc powyższe pod uwagę Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. uchylił zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę Sądowi Apelacyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania kasacyjnego (art. 108 § 2 k.p.c.).

[SOP]

[ms]