



Sygn. akt III CSKP 45/21

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 24 listopada 2021 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Grzegorz Misiurek (przewodniczący)
SSN Władysław Pawlak (sprawozdawca)
SSN Dariusz Zawistowski

w sprawie z powództwa [...] P. S.A. w W.
przeciwko Skarbowi Państwa - Prokuraturze Apelacyjnej w [...], Dyrektorowi Izby
Skarbowej w [...], Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej w [...]
i Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w N.
o zapłatę,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Cywilnej
w dniu 24 listopada 2021 r.,
skargi kasacyjnej strony powodowej
od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...]
z dnia 21 grudnia 2018 r., sygn. akt I ACa [...]

- 1. oddala skargę kasacyjną;**
- 2. zasądza od strony powodowej na rzecz Prokuraturii
Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej kwotę 12500 (dwanaście
tysięcy pięćset) zł, tytułem kosztów zastępstwa procesowego
w postępowaniu kasacyjnym.**

UZASADNIENIE

Strona powodowa [...] P. S.A. w W. (poprzednio O. S.A) w pozwie skierowanym przeciwko Skarbowi Państwa - Dyrektorowi Izby Skarbowej w [...], Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej w [...] i Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w N. domagała się zasądzenia kwoty 36 650 000 zł, z ustawowymi odsetkami od dnia 14 listopada 2005 r. do dnia zapłaty, tytułem naprawienia szkody wynikłej z wydania przez Inspektora Urzędu Kontroli Skarbowej w [...] decyzji z dnia 27 grudnia 2001 r. (dalej: „decyzje VAT I”), utrzymanych w mocy decyzjami Dyrektora Izby Skarbowej w [...] z dnia 3 kwietnia 2002 r. (dalej: „decyzje VAT II”) oraz z decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w N. z dnia 21 listopada 2002 r. o odpowiedzialności strony powodowej, jako osoby trzeciej, za zobowiązania podatkowe, stwierdzone decyzjami VAT I i VAT II, które zostały uchylone wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego w W. z dnia 24 listopada 2003 r., jako niezgodne z prawem. W skład powyższej kwoty wchodziła kwota 8 725 300 zł (z tytułu straty) oraz kwota 26 925 300 zł (z tytułu utraconych dochodów).

Dochodzone odszkodowanie obejmowało rzeczywistą stratę z tytułu kosztów na pozyskanie dodatkowych źródeł finansowania działalności operacyjnej strony powodowej, wydatków związanych z obsługą gwarancji bankowej, emisji i wykupu obligacji, kosztów pozyskania kredytów, kosztów obsługi prawnej w postępowaniach podatkowych oraz związanych z zabezpieczeniem kredytów i gwarancji, a także kosztów związanych z kompensatą negatywnych następstw finansowych polegającej na wyprzedaży majątku spółki, jak również konieczności zapłaty odsetek za opóźnienie w wykonaniu zobowiązań. Ponadto w skład odszkodowania weszła kwota uszczerbku z tytułu utraconych korzyści, w postaci nie osiągniętej marży, którą spółka mogła uzyskać, gdyby nie fakt wydania uznanych za bezprawne decyzji podatkowych i konieczność ich wykonania. Wielkość utraconych korzyści strona powodowa obliczyła w ten sposób, że oszacowała przychody ze sprzedaży możliwe do uzyskania w latach objętych założoną prognozą i na jej podstawie określiła rozmiar potencjalnie możliwej do uzyskania marży, a następnie od tej wielkości odjęła tę, która odpowiadała marży rzeczywiście uzyskanej w przyjętym okresie.

W ocenie strony powodowej rozstrzygnięcia i interpretacje organów podatkowych odbiły się szerokim echem na rynku i doprowadziło do utraty jej renomy oraz osłabienia siły atrakcyjnej na rynku, co spowodowało obniżenie dochodów.

W toku sporu powodowa spółka rozszerzyła podstawę faktyczną powództwa wskazując, że uszczerbek którego wyrównania się domaga pozostaje w adekwatnym związku przyczynowym także z faktem i sposobem zatrzymania byłego członka organów korporacyjnych spółki O. S.A. – R. K., które później również zostało uznane za bezprawne, zaś okoliczności towarzyszące temu zdarzeniu były szczegółowo relacjonowane w mediach i wpłynęły negatywnie na wizerunek spółki, z którą zatrzymany był powszechnie kojarzony.

Wyrokiem wstępnym z dnia 9 grudnia 2008 r., Sąd Okręgowy w K. uznał żądanie strony powodowej za usprawiedliwione w zasadzie. W uzasadnieniu wskazał, że źródłem poniesionej przez powodową spółkę szkody są decyzje VAT I i VAT II oraz decyzja z dnia 21 listopada 2002 r. o odpowiedzialności strony powodowej jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe G. [...] S.A. z tytułu podatku VAT i podatku dochodowego od osób prawnych oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości, zaś pomiędzy wydaniem tych decyzji i doznaną przez stronę powodową szkodą istnieje adekwatny związek przyczynowy. Co najmniej pośrednim skutkiem tych decyzji było załamanie się kondycji finansowej powodowej spółki, gdyż środki, które przeznaczyła na spłatę zobowiązań G. [...] S.A. mogły być inwestowane w dalszy rozwój swojej firmy. Gdyby nie zostały wydane sporne decyzje strona powodowa nie musiałaby też ponosić kosztów obsługi ich wykonania, ani nie utraciłaby wysokiej pozycji na rynku, a co za tym idzie jej dochody byłyby znacznie wyższe niż faktycznie uzyskiwane po ich wydaniu. Jako podstawę prawną odpowiedzialności odszkodowawczej pozwanego Sąd Okręgowy powołał art. 417 § 1 k.c., w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 września 2004 r., w zw. z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP wykładanego zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00.

Na skutek apelacji pozwanego Skarbu Państwa, Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 19 maja 2009 r., uchylił wyrok Sądu Okręgowego i przekazał sprawę Sądowi

pierwszej instancji do ponownego rozpoznania. Sąd drugiej instancji uznał, że nie było podstaw do wydania wyroku wstępnego, a to wobec braku wykazania wszystkich materialno-prawnych przesłanek dochodzonego roszczenia. Tymczasem na etapie orzekania wyrokiem wstępnym, następuje przesądzenie nie tylko o tym, że pozwany dopuścił się działania lub zaniechania rodzącego tę odpowiedzialność, ale też, iż powód doznał szkody, oraz że pomiędzy zachowaniem pozwanego a szkodą zachodzi adekwatny związek przyczynowy. Natomiast podstawa faktyczna rozstrzygnięcia Sądu pierwszej instancji nie obejmowała okoliczności dotyczących powstania po stronie powodowej spółki szkody, jak i istnienia związku przyczynowego pomiędzy nią a wydaniem niezgodnych z prawem decyzji podatkowych. Sąd Apelacyjny polecił Sądowi Okręgowemu przy ponownym rozpoznaniu sprawy przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego, na okoliczność ustalenia szkody i jej wysokości oraz elementów związku przyczynowego.

Ponadto Sąd Apelacyjny dokonując analizy prawnej przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa, w kontekście zarzutów apelacyjnych pozwanego naruszenia prawa materialnego wyjaśnił, że źródłem dochodzonej pozwem szkody nie jest decyzja o odpowiedzialności powodowej spółki jako osoby trzeciej za zobowiązania spółki dzielonej, skoro nie stwierdzono we właściwym trybie, że została wydana z naruszeniem prawa. Niemniej jednak, jej wydanie stanowi element skomplikowanego i rozbudowanego związku przyczynowego i wraz z innymi elementami decyzja ta może łączyć bezprawne decyzje VAT I i VAT II ze szkodą powoda. Wprawdzie adresatem tych decyzji była spółka dzielona, ale na skutek podziału na rzecz powodowej spółki przeszło przedsiębiorstwo, którego działalności dotyczyły te decyzje, zaś z zasad podziału spółki dzielonej wynika sposób rozliczeń pomiędzy nowymi spółkami. W ocenie Sądu Apelacyjnego w zakresie związku przyczynowego pomiędzy bezprawnymi decyzjami podatkowymi, których adresatem była spółka dzielona a szkodą spółki przejmującej, kwestie związane z solidarną odpowiedzialnością powoda z adresatem decyzji VAT I i VAT II nie mają zasadniczego znaczenia. W ramach ciągu zdarzeń prowadzących do szkody istotne jest istnienie obowiązku, przejmującej wobec spółki dzielonej pokrycia przejętych zobowiązań, wynikającego

z zasad uregulowanych planem podziału. Dlatego wobec istnienia obowiązku powodowej spółki wobec adresata decyzji podatkowych późniejsze porozumienie między spółkami co do spłaty należności podatkowych stanowi jedynie realizację obowiązku wynikającego z planu podziału i nie może być oceniane jako przyjęcie na siebie dobrowolnego obowiązku zaspokojenia zobowiązania. W konsekwencji po stronie powodowej powstał obowiązek względem spółki dzielonej zwrotu spłaconych należności podatkowych, zaś po stronie dzielonej powstało roszczenie regresowe wobec powodowej spółki.

Według Sądu Apelacyjnego źródłem ewentualnej szkody są decyzje VAT I i VAT II, zaś cywilnoprawny obowiązek zwrotu adresatowi decyzji podatkowych przez powodową spółkę wynikających z tych decyzji należności podatkowych stanowi element związku przyczynowego pomiędzy bezprawnym działaniem strony pozwanej a szkodą. Odpowiedzialność Skarbu Państwa za wydanie bezprawnej decyzji nie może jednak ograniczać się do osób, których ta decyzja bezpośrednio dotyczy. Zakresem tej odpowiedzialności jest objęte bowiem wyrządzenie szkody każdemu, którego szkoda pozostaje w związku przyczynowym z bezprawnym działaniem Skarbu Państwa. Obowiązek cywilnoprawny powodowej spółki wobec spółki będącej adresatem decyzji stanowi element związku przyczynowego pomiędzy wydaniem bezprawnych decyzji podatkowych a ewentualną szkodą i z tej przyczyny wydanie decyzji o odpowiedzialności powoda jako osoby trzeciej nie ma zasadniczego znaczenia, gdyż również przy jej braku zachodziłby opisany związek przyczynowy.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy, Sąd Okręgowy w K. wyrokiem z dnia 1 sierpnia 2014 r. zasądził od pozwanego na rzecz strony powodowej kwotę 1090459,53 zł z ustawowymi odsetkami od 15 listopada 2005 r., a w pozostałym zakresie powództwo oddalił. Sąd pierwszej instancji ustalił, że na podstawie planu podziału z dnia 30 maja 2001 r., dokonany pomiędzy [...] T. S.A. jako spółką przejmującą a O. S.A. jako spółką ulegającą podziałowi przez wydzielenie, część majątku spółki dzielonej, która zachowała swój byt prawny, została przeniesiona na istniejącą spółkę [...] T. S.A., która następnie zmieniła nazwę na O. S.A. Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników [...] T. S.A. podjęło w dniu 21 września 2001 r. m. in. uchwałę o uczestnictwie spółki w podziale O. S.A. oraz o związanym

z tym podziałem podwyższeniem kapitału akcyjnego spółki. Zgodnie z tym planem spółka przejmująca nabywała część składników majątku spółki dzielonej, tworzących przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ k.c., w tym w szczególności samą nazwę firmy „O.”, znaki towarowe, prawa do ksiąg handlowych, nieruchomości, ruchomości, patenty i wzory użytkowe oraz wierzytelności, a także zobowiązania oraz obciążenia związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Z podziału i przejęcia zostały wyłączone szczegółowo określone w planie składniki majątkowe, które nadal stanowiły aktywa spółki dzielonej, a która w związku z dokonany podziałem zmieniła nazwę na G. [...] S.A.

Na skutek przejęcia części O. S.A. kapitał akcyjny spółki [...]T. S.A. został podwyższony o kwotę 6 884 108 zł do kwoty 9 384 108 zł, a wszystkie akcje w podwyższonym kapitale zostały objęte przez akcjonariuszy spółki dzielonej. Podział przez wydzielenie, zmiana statutu, podwyższenie kapitału akcyjnego oraz zmiana firmy spółki [...] T. S.A. na O. S.A. zostały ujawnione w KRS w dniu 21 stycznia 2002 r.

W dniu 26 lutego 2002 r. pomiędzy O. S.A. (poprzednio [...]T. S.A.), a G. [...] S.A. (poprzednio O. S.A.) została podpisana umowa, na podstawie której O. S.A. zobowiązała się przejąć na swój rachunek wszystkie kwoty należne lub poniesione przez drugą stronę po dniu wydzielenia, a wynikające z zobowiązań podatkowych spółki dzielonej, w związku z jej działalnością przed podziałem, w tym pokryć koszty postępowań dotyczących tego rodzaju zobowiązań, prowadzonych przez G. [...] S.A., która koszty stąd wynikające refakturowała na spółkę przejmującą. Koszty obsługi prawnej wyniosły 321 840 zł. Ponadto, w okresie od czerwca 2002 r. do sierpnia 2004 r., spółka O. zatrudniała doradcę podatkowego, którego głównym zadaniem było wsparcie merytoryczne dla członków zarządu O. S.A. w związku z prowadzonymi postępowaniami podatkowymi oraz przy przygotowaniu dokumentów finansowych dla kancelarii prawnych i prokuratury. Ogólny koszt związany z jego zatrudnieniem wyniósł kwotę 58 835,65 zł.

W okresie od 21 marca 2000 r. do 7 listopada 2001 r. w spółce O. S.A. (po podziale G. [...] S.A.) została przeprowadzona kontrola skarbową, w ramach której zakwestionowano prawidłowość, z punktu widzenia określenia należności z tytułu

podatku VAT, dokonywanego w latach 1998 - 1999 eksportu komputerów na Słowację, które następnie były przesyłane do Polski. W wyniku tej kontroli Inspektor Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w [...], w dniu 27 grudnia 2001r , wydał dwie decyzje, w których określił zaległości w zapłacie podatku VAT za lata 1998 - 1999, odsetki oraz dodatkowe zobowiązania podatkowe, na łączną kwotę 16500000 zł. Na skutek odwołania G. [...] S.A., Dyrektor Izby Skarbowej w [...], decyzjami z dnia 3 kwietnia 2002 r. utrzymał w mocy zaskarżone decyzje organu podatkowego pierwszej instancji.

Decyzją z dnia 21 listopada 2002 r., wydaną na wniosek O. S.A. (przed podziałem [...] T. S.A.), Naczelnik Urzędu Skarbowego w N. orzekł o odpowiedzialności spółki, jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe G. [...] S.A. w łącznej kwocie 17 501 841,80 zł, wskazując w podstawie prawnej na art. 112 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (dalej: „Ordynacja podatkowa”), uznając, że w wyniku podziału przejęła większość elementów przedsiębiorstwa spółki dzielonej, a zatem jest jego nabywcą w rozumieniu art. 55¹ k.c.

O. S.A. i G. [...] S.A. były spółkami giełdowymi i w związku z tym musiały informować o decyzjach podatkowych.

Decyzją z dnia 22 stycznia 2003 r., Naczelnik Urzędu Skarbowego w N. umorzył spółce O., wynikające z decyzji z dnia 21 listopada 2002 r. zaległości podatkowe wraz z odsetkami.

W celu realizacji zobowiązań wynikających z decyzji z dnia 27 grudnia 2001 r., O. S.A. wpłacała w ratach na rachunek G. [...] S.A. środki pieniężne, ogółem kwotę 16 000 000 zł, które pochodziły z zaciągniętego w Banku [...] S.A. kredytu na kwotę 15 000 000 zł, którego zabezpieczeniem była jej nieruchomości położona w N. oraz emisji obligacji, które objęła spółka zależna O. [X.] S.A.. W związku z tą emisją, a także zaciągnięciem kredytu w [X.] Bank, spółka O. poniosła koszty obsługi emisji, w tym odsetek i prowizji banków oraz kosztów ustanowienia zabezpieczeń. W związku z wydaniem decyzji podatkowych [Y.] Bank S.A. który dotąd współfinansował działalność operacyjną O. S.A. (przed podziałem), praktycznie zaniechał dalszej akcji kredytowej.

Przeznaczanie przez O. S.A. pozyskiwanych w powyższy sposób środków finansowych na pokrycie zobowiązań podatkowych nie spowodowało, aby którykolwiek z kontrahentów spółki O. zerwał współpracę handlową. Zmiana dotychczasowych warunków, na których dotąd odbywała się współpraca polegała na tym, że kontrahenci zaczęli żądać dokonywania przedpłat w wysokości sumy zamówienia jeszcze przed dostawą towaru, a np. spółka Intel ograniczyła współpracę do takich rozmiarów dostaw, które wartościowo odpowiadały kwocie udzielonej wcześniej gwarancji bankowej w wysokości miliona dolarów. Nie zostało też wykazane, aby spółka O. poniosła szkodę z powodu odmów udzielania jej kredytów kupieckich na zakup części i podzespołów do produkcji komputerów, w okresie po wydaniu decyzji podatkowych. Spółka O. nie była pozbawiona możliwości udziału w przetargach na dostawę sprzętu komputerowego dla instytucji publicznych, w tym dla Ministerstwa [...]. Przygotowywała własne oferty, zamierzając w nich uczestniczyć, ostatecznie z tego udziału zrezygnowała. O. S.A. (przed podziałem) realizowała w latach 1996 - 2002 dostawy sprzętu komputerowego m. in. dla [...] Komitetu [...], Elektrowni [...], Banku [...], [...] Administracji [...]. Od dnia 30 kwietnia 2000 r. działał na terenie tego kraju agent O. S.A., który obsługiwał w jej imieniu zawarte kontrakty.

Wydanie decyzji podatkowych VAT I i VAT II nie wpłynęło na realizację opisanych wyżej kontraktów, w tym na dostawę komputerów do [...] Administracji [...]. Wszystkie spośród nich zakończyły się końcem 2002 r., a później O. S.A. nie podejmowała już aktywności handlowej na tamtym rynku.

W dniu 2 lipca 2002 r., w związku z prowadzonym postępowaniem dotyczącym zobowiązań podatkowych stwierdzonych decyzjami z dnia 27 grudnia 2001 r., został zatrzymany R. K.. O zatrzymaniu i jego okolicznościach szeroko informowały media i odbiło się szerokim echem wśród kontrahentów spółki O., a także analityków gospodarczych. Postępowanie karne wobec zatrzymanego zostało prawomocnie umorzone, a prawomocnym wyrokiem z dnia 17 października 2005 r. Sąd Okręgowy w K. zasądził na jego rzecz od Skarbu Państwa kwotę 5 000 zł, tytułem zadośćuczynienia za doznaną krzywdę, w związku z oczywiście niesłusznym zatrzymaniem.

Wyrokiem z dnia 24 listopada 2003 r., powiększony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego, na skutek rozpoznania skargi G. [...] S.A., uchylił, jako niezgodnie z prawem, decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w [...] z dnia 3 kwietnia 2002 i poprzedzające je decyzje organu podatkowego pierwszej instancji z dnia 27 grudnia 2001 r. W dniu 6 sierpnia 2004 r. pomiędzy O. S.A. i G. [...] S.A., doszło do zawarcia porozumienia, w którym, nawiązując do łączącej je umowy z dnia 26 lutego 2002 r., postanowiły, że w sytuacji gdyby G. [...] S.A. uzyskała zwrot środków wpłaconych tytułem zapłaty zaległości podatkowych, przekaże je O. S.A. w terminie siedmiu dni. W związku z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego na rzecz O. S.A. została zwrócona ogółem kwota około 18 000 000 zł, z czego około 2 000 000 zł stanowiły odsetki.

W maju 2005 r. O. S.A. sprzedała centralę telefoniczną znajdującą się w jej oddziale w M.. O likwidacji tego oddziału zdecydowano w ramach planu restrukturyzacji spółki, która to likwidacja była uzasadniona ekonomicznie i dla spółki opłacalna, zważywszy na uzyskaną cenę 485 008,75 zł.

W dniu 14 listopada 2005 r., strona powodowa wystąpiła do Dyrektora Izby Skarbowej w [...], na podstawie art. 261 § 2 Ordynacji podatkowej, o zapłatę kwoty 35 650 000 zł, tytułem odszkodowania w związku z konsekwencjami finansowymi wydania decyzji podatkowych z dnia 27 grudnia 2001 r., ale organ podatkowy odmówił spełnienia świadczenia.

Sąd pierwszej instancji uznał, że prognoza wielkości przychodów, zawarta w ekspertyzie sporządzonej przez spółkę P. [...], na zlecenie powodowej spółki, ma charakter hipotetyczny i nie było podstaw, bez dokonania dokładnej analizy rynku IT wobec jego zapaści, dla założenia, że dalsze lata powinny generować większą sprzedaż. Nie było też słuszne założenie, że wyłączną przyczyną spadku przychodów były decyzje podatkowe, a to w kontekście spadku zapotrzebowania na sprzęt ze strony przedsiębiorstw i administracji państwowej w latach 2000-2003. Ze sprawozdań finansowych powodowej spółki wynika, że trudnym dla niej był okres od 2002 r. do IV kwartału 2003 r., a po nim nastąpiła poprawa jej sytuacji finansowej i gospodarczej, co było odzwierciedleniem sytuacji całego rynku IT w Polsce.

Sąd Okręgowy nie dał wiary zeznaniom świadka M. W. co do tego, że partnerzy z sieci serwisowych zażądali zmian umów, co miało się wiązać z utratą marży, gdyż okoliczności te nie zostały potwierdzone, jak również nie dał wiary zeznaniom świadka B. S., że przejście J. N. do konkurencyjnej firmy łączyło się ze złą sytuacją powodowej spółki i niemożnością zaoferowania wyższego wynagrodzenia, gdyż w celu potwierdzenia tej okoliczności należałoby przesłuchać tą osobę. Poza tym zakwestionował wiarygodność zeznań tych świadków odnośnie do okoliczności, że strona powodowa nie przystąpiła do szeregu dużych przetargów ze względu na braku środków, gdyż świadkowie nie wskazali na żadne konkretne umowy w tym przedmiocie, a nawet poza ogólnikowym wskazaniem na kontrakt w M.[...], nie wskazali podmiotów, z którymi umowy miałyby zostać zawarte.

Dokonując oceny prawnej żądania pozwu, Sąd Okręgowy powołał się na związanie stanowiskiem prawnym wyrażonym przez Sąd Apelacyjny w wyroku z dnia 19 maja 2009 r. Przyjął, że strona powodowa wykazała zaistnienie przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za bezprawne działanie funkcjonariuszy publicznych, o których stanowi art. 417 § 1 k.c. w brzmieniu obowiązującym w dacie zdarzeń stanowiących źródło szkody, przy uwzględnieniu wykładni dokonanej przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 grudnia 2001 r. sygn. SK 18/00. Uznał za skuteczny, podniesiony przez Skarb Państwa, zarzut przedawnienia roszczenia odszkodowawczego, o ile jego podstawę faktyczną stanowiły okoliczności towarzyszące zatrzymaniu, w dniu 2 lipca 2002 r., R. K.. Zważywszy bowiem na datę, w której członkowie zarządu O. S.A. dowiedzieli się o tym zatrzymaniu oraz dzień, w którym o to zdarzenie powódka rozszerzyła podstawę faktyczną powództwa, tj. w piśmie procesowym z dnia 22 czerwca 2011 r., przedawnienie w świetle jeszcze art. 442 k.c., nie mogło budzić wątpliwości. Ponadto, w ocenie Sądu pierwszej instancji, zatrzymanie R. K. nie pozostaje w adekwatnym związku przyczynowym ze szkodą powódkę, skoro zatrzymany już przed podziałem O. S.A., przestał pełnić jakiekolwiek funkcje w jej organach korporacyjnych.

Odwołując się do opinii biegłej E. K., Sąd Okręgowy za zasadną uznał część roszczenia powodowej spółki, w ramach którego dochodziła wyrównania rzeczywistej straty, w zakresie kwoty 1 090 459, 53 zł, na którą złożyły się, uznane

przez Sąd pierwszej instancji za pozostające w normalnym związku przyczynowym z wydaniem decyzji podatkowych VAT I i VAT II, poniesione koszty na pozyskanie dodatkowych źródeł finansowania przeznaczonych na pokrycie stwierdzonych tymi decyzjami zaległości podatkowych, jak: koszty obsługi dwóch emisji obligacji w łącznej wysokości 500 040, 95 zł; koszty związane z gwarancją bankową udzieloną przez [X.] Bank S.A., która miała zabezpieczać wzajemne rozliczenia pomiędzy O. S.A. i G. [...] S.A. w związku z dokonaniem podziałem przez wydzielenie, w wysokości 202 996,23 zł oraz należność odsetkowa w kwocie 305221,10 zł; koszty ustanowienia hipotek, zabezpieczających spłatę kredytu udzielonego O. S.A. przez Bank [...] SA, w łącznej wysokości 23 356,60 zł; wynagrodzenie należne doradcy podatkowemu, który pomagał zarządowi Spółki, w okresie prowadzenia postępowania podatkowego w kwocie 58 835, 65 zł.

Natomiast za bezzasadne w całości Sąd Okręgowy uznał roszczenie z tytułu utraconych korzyści. Na podstawie wyników opinii biegłej z zakresu rachunkowości i ekonomiki przedsiębiorstw E. K., stwierdził że brak było podstaw do budowania prognozy zakładającej zwiększanie się w każdym roku założonego w niej czasokresu sprzedaży produktów spółki, skoro zależało to od wielu czynników zewnętrznych dotyczących rynku komputerowego, na które spółka nie miała wpływu. Założenie konstrukcyjne dla określenia skali tego uszczerbku miało charakter wyłącznie teoretyczny również dlatego, że jako punkt wyjścia dla czynienia dalszych założeń co do stałego wzrostu sprzedaży w latach kolejnych, przyjmuje rok 2001, kiedy już odnotowano istotne pogorszenie sytuacji na rynku, w ramach którego Spółka prowadziła działalność.

Apelacje wywiodły obie strony. Pozwany Skarb Państwa zaskarżył wyrok w zakresie, w jakim zostało uwzględnione powództwo, zaś powodowa spółka w części oddalającej powództwo.

W toku postępowania apelacyjnego Sąd drugiej instancji uznał, że rozstrzygnięcie środków odwoławczych stron wymaga zastosowania przepisów prawa materialnego, których wykładnia budzi poważne wątpliwości i postanowieniem z dnia 7 grudnia 2015 r. przedstawił do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu zagadnienia prawne o treści: 1) czy odpowiedzialność za

zobowiązania przypisane w planie podziału spółki przejmującej, będącej na podstawie art. 546 § 1 w zw. z art. 529 § 2 k.s.h. odpowiedzialnością solidarną spółek uczestniczących w podziale, odnosi się także do spółki dzielonej, która w jego wyniku zachowuje swój byt prawny, oraz 2) czy w przypadku podziału przez wydzielenie odpowiedzialność spółki przejmującej za zobowiązania przypisane jej w planie podziału obejmuje także zobowiązania o charakterze publiczno-prawnym (podatkowym), również w sytuacji, gdy nie wydano wobec niej decyzji o odpowiedzialności za nie, jako osoby trzeciej, na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej.

Postanowieniem z dnia 19 maja 2016 r., III CZP 20/16, Sąd Najwyższy odmówił podjęcia uchwały. W uzasadnieniu wskazał, że przewidziana w art. 531 § 2 k.s.h. sukcesja obejmuje także stosunki publicznoprawne, chyba, że co innego wynika z ustawy lub decyzji. Ograniczenie to jest uzasadnione tym, iż sukcesja w dziedzinie stosunków publicznoprawnych jest co do zasady zakazana (gdyż zobowiązanie podatkowe nie może powstać bez uprzedniego obowiązku podatkowego ciążącego na zobowiązanym), zaś wymieniony przepis przełamuje tę zasadę w ograniczonym zakresie. Prawo podatkowe reguluje dopuszczalność sukcesji spółek kapitałowych i inne skutki ich podziału w sferze stosunków prawno-podatkowych autonomicznie, a to oznacza wyłączenie stosowania w odniesieniu do zobowiązań podatkowych art. 531 § 2 k.s.h., a w konsekwencji niedopuszczalnym stało się podjęcie uchwały rozstrzygającej przedstawione zagadnienia prawne, w sytuacji gdy sprawa dotyczy zobowiązań podatkowych, które nie są objęte sukcesją, o której mowa w art. 531 § 1 i 2 k.s.h, w razie podziału spółki kapitałowej, ani też nie stosuje się do nich art. 546 § 1 k.s.h.

Jednak pomimo uznania, że przedstawione zagadnienia, w stanie faktycznym sprawy, nie spełniały wymagań przewidzianych w art. 390 § 1 k.p.c., Sąd Najwyższy wskazał, że sama kwestia zasięgu bezpośrednich skutków niezgodnych z prawem decyzji VAT I i VAT II, która była źródłem wątpliwości Sądu Apelacyjnego, ma zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy i w związku z tym przedstawił, obok tych pytań prawnych własny wywód prawny, aby nie doszło do odczytania odmowy podjęcia uchwały rozstrzygającej te pytania jako zdezawuowania doniosłości w sprawie samej tej kwestii. Mianowicie, podział spółki

O. S.A. jaki został ujawniony w Krajowym Rejestrze Sądowym w dniu 21 stycznia 2002 r. był podziałem spółki przez wydzielenie. Na jego podstawie powodowa spółka, przejęła część majątku spółki dzielonej, która zachowując swój byt prawny zmieniła nazwę na G. [...] S.A., ale dokonany w ten sposób podział nie oznaczał sukcesji strony powodowej wobec spółki dzielonej w zakresie stosunków publiczno - prawnych, a szczególnie obowiązków podatkowych. Dlatego w zakresie tego rodzaju obowiązków, reguła sukcesji wynikająca z normy art. 531 § 2 k.s.h., jakkolwiek dotyczy obowiązków o charakterze publicznym, nie ma zastosowania. Podstawy do takiej sukcesji, w zakresie obowiązków tej natury, nie można w sposób uzasadniony upatrywać w treści art. 93 § 6 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym w chwili podziału przez wydzielenie, skoro tego rodzaju następstwo odnosiło się do sytuacji, w której na skutek podziału dochodziło do utraty bytu prawnego spółki dzielonej, co w przypadku spółki G. [...] S.A., nie miało miejsca. Normatywne wyłączenie przy podziale spółki przez wydzielenie sukcesji na podstawie art. 531 § 1 i 2 k.s.h., w odniesieniu do zobowiązań podatkowych powoduje, że bez znaczenia dla rozpoznania niniejszej sprawy jest to, czy za zobowiązania spółki ulegającej podziałowi w ten sposób, związane ze składnikami majątku przypisanymi w planie podziału spółce przejmującej, odpowiada także spółka dzielona. Wyłącznym źródłem powstania zobowiązań podatkowych stanowi przepis rangi ustawowej, wykluczając w tym zakresie autonomię woli stron. Ponadto Sąd Najwyższy stanął na stanowisku, że zakres odpowiedzialności odszkodowawczej obejmuje, poza wyjątkami wskazanymi w ustawie, jedynie podmioty bezpośrednio poszkodowane zdarzeniem szkodzącym, przeciwko komu bezpośrednio skierowane jest zachowanie sprawcy. Skrytykował te judykaty Sądu Najwyższego, w których konstruowano odpowiedzialność odszkodowawczą sprawcy szkody także w stosunku do podmiotu pośrednio poszkodowanego.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd Apelacyjny zaskarżonym wyrokiem uwzględnił apelację strony pozwanej i zmienił wyrok Sądu Okręgowego w ten sposób, że powództwo w całości oddalił, zaś apelację strony powodowej oddalił w całości i rozstrzygnął o kosztach procesu oraz kosztach sądowych. Sąd drugiej instancji nie podzielił zarzutów obu stron skierowanych przeciwko podstawie faktycznej rozstrzygnięcia. Odnosząc się w tej materii do zarzutów strony

powodowej nie stwierdził przekroczenia granic swobodnej oceny dowodów, w części dotyczącej zeznań przesłuchanych świadków. W szczególności nie dopatrywał się błędu w ocenie zeznań świadka M. W., że partnerzy O. S.A. w ramach usług serwisowych mieli żądać zmian dotąd łączących strony umów, co wiązało się z utratą marży po stronie spółki. Strona powodowa wiarygodność tego świadka opierała na tym, że świadek zajmował stanowisko członka zarządu i dyrektora zarządzającego operacjami biznesowymi. Zdaniem Sądu drugiej instancji na podstawie tego przymiotu świadka nie można kwalifikować wiarygodności jego zeznań, skoro nie zostały przedstawione dowody dokumentujące tego rodzaju zmniejszenia się wysokości pozyskiwanych marż. Zdaniem Sądu odwoławczego podobnie należy ocenić argumentację, która miała wspierać zarzut niezasadnej oceny przez Sąd Okręgowy pozostałych, wskazanych przez apelującą świadków, tj. S. Z., B. S. i M. J., którzy wyrażali jedynie swoje opinie na temat następstw wydania decyzji podatkowych dla ogólnej sytuacji finansowej spółki, których zgodności z rzeczywistym stanem nie potwierdził pozostały materiał dowodowy.

Jeżeli chodzi o dowód z opinii biegłej E. K. i jego ocenę dokonaną przez Sąd pierwszej instancji, w kontekście zarzutów apelacyjnych strony powodowej, Sąd drugiej instancji w pierwszej kolejności zwrócił uwagę, że to skarżąca we wniosku o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego oznaczyła zakres zadania, czyniąc to w sposób bardzo ogólny. W piśmie z dnia 12 lipca 2007 r., w którym wniosek ten zgłosiła, postulowała, aby przedmiotem opracowania była szkoda poniesiona przez nią na skutek wydania decyzji podatkowych, przy czym, według jej ówczesnego żądania procesowego, opinię tę miał sporządzić biegły z zakresu finansów przedsiębiorstw. Dopiero później, bo w piśmie z dnia 20 października 2009 r. wskazała, iż biegły powinien być specjalistą z zakresu ekonomiki przedsiębiorstw z uprawnieniami rewidenta. Powódka nie wносиła, aby autor opracowania był specjalistą także z zakresu rynku IT, na którym prowadziła swoją działalność spółka O. S.A. Jedynymi materiałami, które zostały przedstawione przez powódkę dla wykazania faktu poniesienia szkody w obu jej postaciach były te, którymi posłużyła się spółka P. [...], która działając na jej zlecenie, przygotowywała prywatne opracowanie określające skalę doznanego uszczerbku, a do którego wniosków wprost, nie tylko formułując żądanie odszkodowawcze, ale także konsekwentnie

podczas całego postępowania odwoływała się powodowa spółka. W konsekwencji tak określona przez stronę powodową podstawa faktyczna dla dowodu wymagającego wiadomości specjalnych, zdecydowała o zakresie i przedmiocie opracowania biegłej E. K., która wydaną opinię uzupełniała pisemnie oraz ustnie i w takim kształcie stanowiła podstawę dokonanych przez Sąd pierwszej instancji ustaleń i ocen prawnych. Poza tym biegła E. K. opierała się także na dodatkowych danych, przedłożonych na jej wniosek przez władze spółki, a także uwzględniła treść wypowiedzi członków organów korporacyjnych O. S.A., w ramach publikowanych sprawozdań finansowych i części opisowych do nich za okresy doniosłe dla rozstrzygnięcia. Formułując żądanie odszkodowawcze strona powodowa objęła jego zakresem także utracone korzyści, określone przez nią za opracowaniem spółki P. [...] na łączną kwotę 26 925 000 zł. Twierdziła, że należy je identyfikować z nieosiągniętą marżą ze sprzedaży oferowanych przez O. S.A. produktów, w okresie pomiędzy wydaniem decyzji podatkowych i rokiem 2005, który stanowił granicę czasową przyjętej przez P. [...] prognozy. Wyliczenie należności z tego tytułu opierało się na różnicy pomiędzy zakładaną wielkością sprzedaży możliwej do osiągnięcia, a rzeczywiście uzyskaną, przy czym ograniczenie wysokości marży wiązała przyczynowo z negatywnymi następstwami decyzji VAT I i VAT II, w zakresie postrzegania O. S.A. na rynku, sposobu jej rynkowego funkcjonowania w relacjach z kontrahentami oraz z koniecznością przygotowania i przeznaczenia środków finansowych na spłatę zobowiązań podatkowych. Biegła K. stwierdziła, że przyjęte przez powódkę za prywatnym opracowaniem spółki P. [...] założenia są błędne i zarazem dowolne albowiem wielkość obrotów, a w konsekwencji skala uzyskiwanej marży jest zależna od wielu czynników makro i mikroekonomicznych, w tym niezależnych od decyzji gospodarczych samej spółki. W szczególności biegła zwracała uwagę, że Spółka działała, tak przed jak i po wydaniu decyzji VAT I i VAT II, na rynku sprzedaży towarów i świadczenia usług cechującym się znacznym poziomem konkurencyjności, który już wówczas objęty był kryzysem związanym z pojawieniem się na nim podmiotów zagranicznych, oferujących te same towary i usługi z szeroko ujmowanego sektora IT i mających znaczne kapitały na promocję

własnych produktów. Konsekwencją tego było znaczne pogorszenie się sytuacji polskich podmiotów funkcjonujących na tym rynku.

Sąd Apelacyjny analizując, w trybie art. 381 k.p.c., zasadność oddalenia przez Sąd pierwszej instancji wniosków skarżącej o przeprowadzenie dowodów z dokumentów finansowych banków [X.] Bank S.A. i [...] (bank) S.A. oraz tych, które zgłosiła w piśmie procesowym z dnia 21 lipca 2014 r., stwierdził, że decyzje procesowe Sądu Okręgowego w tej materii były prawidłowe. Zgodnie bowiem ze stanowiskiem powódki miały one dotyczyć zdolności kredytowej O. S.A., w okresie po wydaniu decyzji podatkowych VAT I i VAT II. Skoro zatem dokumenty te dotyczyły ówczesnej sytuacji kredytowej strony powodowej jako klienta tych banków, to nie było uzasadnionych przeszkód, aby sama jej uzyskała na potrzeby rozstrzyganej sprawy. Ponadto Sąd nie był uprawniony do obligowania banków do ich przedłożenia, gdyż postępowanie, które prowadził nie należy do tych kategorii postępowań, w których banki mają taki obowiązek, co wynika z art. 105 ust. 1 pkt 2 lit. c) w zw. z art. 104 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (jedn. tekst: Dz. U. z 2020 r., poz. 1896 ze zm; dalej: „pr. bank.”). Za trafne uznał Sąd odwoławczy oddalenie wniosków o przeprowadzenie dowodów ze sprawozdań finansowych wskazanych przez skarżącą spółek działających na tym samym co -O. S.A. rynku, wydruków z systemu SAP oraz biuletynu z posiedzenia komisji sejmowej, gdyż roszczenie odszkodowawcze, którego podstawą były negatywne konsekwencje dla postrzegania Spółki na rynku, na skutek zatrzymania R. K. w dniu 2 lipca 2005 r., było przedawnione.

Sąd drugiej instancji uznał za bezzasadny zarzut naruszenia art. 322 k.p.c., przez jego niezastosowanie i nieokreślenie na jego podstawie odszkodowania należnego, podnosząc, że przepis ten ma charakter wyjątkowy i może być zastosowany tylko wówczas, gdy powód wyczerpał wszystkie znane mu i dostępne środki dowodowe, a pomimo tego ściśle określenie wysokości odszkodowania jest niemożliwe lub pozostaje nadal nader utrudnione. Tak samo za bezpodstawny uznał zarzut naruszenia art. 386 § 4 k.p.c., w którym strona powodowa wskazywała na nierozpoznanie przez Sąd Okręgowy istoty sprawy w zakresie tej części szkody, której źródłem była upadłość spółki zależnej [...] E. S.A. zajmującej się integracją systemową i aplikacyjną. Skarżąca twierdziła, że O. S.A. nie mógł jej wspierać

finansowo z uwagi na trudności ekonomiczne wywołane decyzjami podatkowymi i konieczność spłaty zobowiązań z nich wynikających. Sąd Apelacyjny zwrócił uwagę, że wprawdzie na temat tego aspektu szkody rzeczywistej po stronie powodowej Sąd pierwszej instancji w motywach orzeczenia nie wypowiedział się wprost, ale z określenia elementów składowych tego uszczerbku, nie wynika, aby stanowiły następstwa finansowego upadku [...] E. S.A. W efekcie, w ocenie Sądu Apelacyjnego, tego rodzaju pominięcie nie stanowi o nierozpoznaniu istoty sprawy tym bardziej, że usprawiedliwionym jest wniosek, iż powódka nie dowiodła, aby pomiędzy tym faktem, a wydaniem decyzji podatkowych VAT I i VAT II istniał adekwatny związek przyczynowy ani też tego jaki był rzeczywisty wymiar finansowy straty po stronie O. S.A. związany z upadłością tego podmiotu.

Sąd drugiej instancji uzupełniając podstawę faktyczną dodatkowo ustalił, że decyzją z dnia 21 listopada 2002 r. Naczelnika Urzędu Skarbowego w N.- O. S.A. została uznana, jako osoba trzecia, odpowiedzialną za zaległości podatkowe spółki G. [...] S.A. z tytułu podatku VAT za lata 1998 - 2000, a także podatku od osób prawnych za ten sam okres wraz z odsetkami. W dniu następnym O. S.A. złożyła wniosek o umorzenie stwierdzonej zaległości w płatności podatku VAT za okres 1998 - 2000 oraz odsetek, wyraźnie wskazując, że odpowiada za te należności jako osoba trzecia, a podatnikiem, na którym ciąży zobowiązanie podatkowe z tych tytułów jest G. [...] S.A. Motywując wniosek o umorzenie, dla którego podstawą był art. 14 ust. 1 ustawy o pomocy publicznej, O. S.A. powoływała się na ważny interes własny oraz ważny interes publiczny. Spółka wskazała m. in. na trudną sytuację ekonomiczną wynikającą z ograniczenia konkurencyjności oraz konieczność zwiększenia rezerw na obsługę zobowiązań wobec Skarbu Państwa. Ta sytuacja miała się przekładać na pogorszenie warunków współpracy z kontrahentami, a także zmniejszenie możliwości zaciągania zobowiązań kredytowych. Twierdziła także, że za uwzględnieniem wniosku przemawia istotny interes publiczny albowiem wnioskowana pomoc na restrukturyzację przedsiębiorstwa, bez której spółce grozi upadłość, pozwoli utrzymać stan zatrudnienia na poziomie dotychczasowym - ograniczonym już wcześniej w ramach realizacji procesu zmian organizacyjnych w strukturze spółki. Decyzją z dnia 22 stycznia 2003 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w N. umorzył O. S.A. zaległości z tytułu podatku

VAT za okres od lutego 1998 r. do grudnia 2000 r. w kwocie 15 860 752 zł. Na podstawie decyzji z dnia 21 listopada 2002 r. O. S.A. aż do czasu, kiedy decyzją z 22 stycznia 2003 r., wskazane w niej należności zostały umorzone, nie była obciążona jakimikolwiek kwotami. Sama także żadnych należności z tego tytułu organom skarbowym nie przekazywała. Restrukturyzacja O. S.A. rozpoczęła się jeszcze przed wydaniem decyzji VAT I i VAT II, a została zapoczątkowana w 2001r. W okresie pomiędzy 21 listopada 2002 r. i 22 stycznia 2003 r., na poczet zobowiązania podatkowego stwierdzonego w decyzjach VAT I i VAT II spółka O. przełała na konto spółki dzielonej z utworzonego wcześniej dla obsługi tego zobowiązania rachunku Escrow: w dniu 29 listopada 2002 r. kwotę 980 329 zł i w dniu 31 grudnia 2002 r. kwotę 985 048,60 zł - ogółem 1 965 377,60 zł.

W dniu 5 grudnia 2003 r. G. [...] S.A., w związku z uchyleniem decyzji VAT I i VAT II, otrzymała zwrot nienależnego świadczenia podatkowego, w tym kwotę 1 848 892 zł, jako odsetki od należności głównej tytułem odsetek liczonych według stopy procentowej właściwej od zaległości podatkowych oraz kwotę 79 314,59 zł, jako zwrot dopłat naliczonych za nieterminową spłatę zaległości. W dniu 9 grudnia 2003 r. G. [...] S.A. zwróciła powodowej spółce kwotę 16 970 106,11 zł, a w późniejszym terminie jeszcze kwotę 848 425,61 zł. Ogółem powódka otrzymała z tego tytułu kwotę 17 818 531,72 zł, w tym wskazaną należność odsetkową.

Ponadto w związku z zarzutami apelacyjnymi powódki, że biegła E. K. nie była specjalistą z zakresu rynku IT, Sąd odwoławczy uzupełnił postępowanie dowodowe i dopuścił dowód z opinii instytutu naukowego - Katedry Inwestycji i Wyceny Przedsiębiorstw Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu [...]. Sąd Apelacyjny stwierdził, że opinia instytutu naukowego, w części w jakiej odnosi się do oceny przyjętej przez powodową spółkę metody ustalenia utraconych korzyści, potwierdza, że metoda ta jest nieprawidłowa, a zakładany przy jej zastosowaniu rozmiar wzrostu marży O. S.A., możliwej do osiągnięcia ze sprzedaży w realiach ówczesnego rynku IT, mało prawdopodobny. Pozostałą część tej opinii - mimo jej uzupełnień na piśmie oraz wyjaśnień przedstawicieli instytutu naukowego na rozprawie apelacyjnej w dniu 17 grudnia 2018 r. - nie przyjął do podstawy faktycznej swego rozstrzygnięcia. Zdaniem Sądu odwoławczego wskazywana przez powodową spółkę metoda określenia wysokości

szkody w postaci utraconych korzyści, oparta na utożsamianiu jej z różnicami wysokości marży potencjalnie możliwej do uzyskania i rzeczywistej, w warunkach, gdy ograniczenie wysokości obrotów łączy się z następstwami decyzji podatkowych, a przy tym zakłada, że bez nich obroty spółki, w okresie założonej prognozy stale rosłyby, jest dowolna a przez to wadliwa. Przyjęta jako jej zasadniczy element prognoza wzrostu obrotów, zważywszy na uwarunkowania zmieniającego się wówczas na niekorzyść dla podmiotów polskich rynku IT, na którym O. S.A. prowadziła działalność operacyjną, jest nadmiernie optymistyczna, a wskazywany jako podstawa wyliczeń wzrost marży również jest mało realny. Sąd Apelacyjny wskazał na przyczyny, które zadecydowały o zdyskwalifikowaniu pozostałej części opinii instytutu naukowego. Przede wszystkim jej autorzy traktują decyzje VAT I i VAT II jako adresowane do powodowej spółki, mimo, że ich treści wskazuje G. [...] S.A., a ponadto biegli posługują się w tych założeniach generalnym określeniem decyzji podatkowych, czy ich konsekwencji, nie uwzględniając pomiędzy nimi różnic z uwagi na różne daty ich wydania, ich charakteru i adresata; chodzi o decyzji VAT I i VAT II oraz decyzję o odpowiedzialności O. S.A. jako osoby trzeciej. Nadto nie biorą pod rozwagę w swoich założeniach, że obowiązek wynikający z tej ostatniej decyzji nie zrodził realnie po stronie powódki żadnych konsekwencji finansowych. Tego rodzaju utożsamienie w opinii wynikało z tego, że obie spółki stanowiły jedną strukturę kapitałową. Jednak na taki rodzaj wzajemnego powiązania gospodarczego pomiędzy spółkami nie wskazywała ani powódka w podstawie faktycznej żądania ani np. organ podatkowy uznając O. S.A. za osobę trzecią odpowiedzialną za zobowiązania G. [...] S.A. Wreszcie w opinii szkoda została określona globalną kwotą, bez rozróżnienia na stratę rzeczywistą i utracone korzyści. Wydający opinię stwierdzili, że następstwa decyzji podatkowych w sposób trwały przyczyniły się do pogorszenia sytuacji majątkowej powódki, ale z drugiej strony wskazali jednak, że na tę sytuację wpłynęły, chociaż nie w tak istotnym zakresie, również inne czynniki związane z otoczeniem, w którym Spółka działała, a także te czynniki, które odnosiły się wprost do niej i wynikały z zastosowanego przez nią modelu biznesowego, który już na przełomie 2001-2002 i w kolejnych latach zaczął się stopniowo wyczerpywać i nawet sprawne działania menedżerskie, w ramach działań restrukturyzacyjnych, mogły nie doprowadzić do odbudowania

statusu finansowego O. S.A. Z ustaleń biegłych wynikało, że spółka w 2008 r. zakończyła swoją dotychczasową branżową działalność. Pomimo tych stwierdzeń w opinii nie wskazano, jaka była waga oddziaływania poszczególnych, wymienionych przez nich, czynników na sytuację spółki w doniosłym dla rozstrzygnięcia okresie. Wprawdzie wydając opinię biegli mają prawo wybrać stosowny model, na podstawie którego weryfikują dane i formułują wnioski, jednak nie mogą one odrywać się od realiów rozstrzyganej sprawy. Tak rzecz się ma z przyjętą przez instytut naukowy metodą ustalenia szkody (traktowanej jako złożenie z obu elementów, tj. straty i utraconych korzyści) - FCFE - „wolnych przepływów pieniężnych” - rozumianych jako nadwyżka gotówkowa wypracowana przez przedsiębiorstwo. Biegli założyli, że obliczany uszczerbek, to różnica w skali tak rozumianego przepływu środków w wariantcie rzeczywistym, a zatem przy uwzględnieniu wpływu konsekwencji decyzji VAT I i VAT II na skalę przepływu tych środków i w wariantcie hipotetycznym, w ramach którego przyjęto, że decyzje takie nie byłyby wydane. Kolejnym założeniem było, że dane finansowe dla przygotowania hipotetycznego wariantu przepływów pochodziły nie z lat wcześniejszych, tj. przed wydaniem decyzji podatkowych, ale z 2002 r., gdy skutki tych decyzji miały być odczuwalne przy stosownym ich „wyczyszczeniu” z tych negatywnych wpływów poprzez swoiste „dostosowanie” poprzez system założonych przez autorów opracowania korekt, do potencjalnego stanu kondycji spółki pozbawionej takiego wpływu. Sąd odwoławczy zwraca uwagę, że dane za lata 2000 i 2001 były niekompletne, będąc sprawozdaniami finansowymi spółki O. S.A. *pro forma*. Wobec tego do obliczeń przyjęto, jako punkt wyjścia, dane za rok 2002, a zatem zastosowana przez instytut naukowy metoda jest zupełnie innym sposobem wyliczenia szkody, którą w zakresie utraconych korzyści prezentowała strona powodowa. Doprowadziło to w swych ostatecznych skutkach do wniosków, które z punktu widzenia konstrukcji prawnej odszkodowania, a także zasad doświadczenia życiowego i reguł zdrowego rozsądku są nie do przyjęcia. Z konkluzji bowiem wynika, że zastosowanie tego modelu doprowadziło do ustalenia, iż już na dzień 31 grudnia 2001 r., a zatem na dzień kiedy decyzja VAT I została wydana, ale jeszcze nie doręczona G. [...]S.A., szkoda po stronie O. S.A. wyniosła 32 330 000 zł, chociaż podział spółki przez wydzielenie jeszcze formalnie nie

nastąpił, a powódka nie podejmowała wówczas jakichkolwiek kroków zmierzających do zgromadzeniu środków na zaspokojenie zobowiązań podatkowych z niej wynikających, a nawet nie zostało zawarte porozumienie pomiędzy spółkami uczestniczącymi w podziale co do partycypacji strony powodowej w poniesieniu wynikającego z niej ciężaru finansowego. Po drugie, całkowicie dowolne było przyjęcie przez biegłych dla ustalenia aktualnej wysokości tak rozumianego uszczerbku kapitalizowania określonej wielkości oprocentowaniem dziesięcioletnich obligacji Skarbu Państwa za okres do końca 2017 r., które spowodowało, że określona przez nich skala uszczerbku zamknęła się kwotą 66761000 zł. Jakkolwiek, w ocenie Sądu odwoławczego, co do zasady, było możliwe przyjęcie takiego źródła urealnienia wartości świadczenia pieniężnego, ale biegli nie uwzględnili, w zakresie zasad tej kapitalizacji, że spółka O. S.A. zaprzestała swojej dotychczasowej branżowej działalności w roku 2008, a ponadto pominęli, że prognoza, na której strona powodowa budowała swoje żądanie zasądzenia utraconych korzyści ma datę graniczną 2005 r.

Odnosząc się do zarzutów powódki naruszenia prawa materialnego i dokonując własnej oceny prawnej jej roszczenia, w pierwszym rzędzie nie podzielił kontestacji skarżącej co do zastosowania art. 117 § 1 i 2 w zw. z art. 442 k.c., w brzmieniu obowiązującym do dnia 10 sierpnia 2007 r., i art. 123 § 1 k.c. oraz oceny podniesionego przez pozwanego zarzutu przedawnienia przez pryzmat art. 5 k.c., w odniesieniu do tej części roszczenia odszkodowawczego, które powodowa spółka łączyła z następstwami dla sytuacji O.S.A. faktu zatrzymania R. K., które miało miejsce w dniu 2 lipca 2002r.

W ocenie Sądu Apelacyjnego nie zasługiwał na uwzględnienie zarzut naruszenia art. 361 § 2 k.c., gdyż według przyjętego przez skarżącą mechanizmu ustalania szkody pod postacią utraconych korzyści, szkoda ta jawi się jako hipotetyczna i mało prawdopodobna. Nie podzielił stanowiska powodowej spółki, że wystarczające było wykazanie jak przedstawiałaby się jej sytuacja finansowa, gdyby nie zaszło zdarzenie szkodzące, natomiast nie miała obowiązku wykazywania poszczególnych elementów składowych szkody tym zdarzeniem wywołanej. Według Sądu drugiej instancji nie zachodzi adekwatny związek przyczynowy pomiędzy zdarzeniem, które miało wyrządzić szkodę a szkodą

wynikającą z zaciągnięcia przez nią w [X.] Bank SA kredytu celowego, na podstawie umowy z dnia 17 listopada 2003 r., na obsługę kontraktu ze spółką P. S., a to z uwagi na datę zawarcia tej umowy kredytowej. Podobnie rzecz przedstawia się w odniesieniu do argumentacji skarżącej w zakresie ograniczenia przez Sąd Okręgowy przyznanego odszkodowania do kosztów emisji obligacji.

Apelacja pozwanego Skarb Państwa została w całości uwzględniona, co było skutkiem uznania za zasadne zarzutów naruszenia prawa materialnego. Sąd drugiej instancji wskazał, że rozpoznając środki odwoławcze stron, był związany oceną prawną wyrażoną w wyroku kasatoryjnym z maja 2009 r. Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 531 § 1 i 2 k.s.h. odwołał się do stanowiska Sądu Najwyższego wyrażonego w postanowieniu 19 maja 2016 r., sygn. III CZP 20/16. W konsekwencji uznał, że Sąd Okręgowy błędnie przyjął, iż w wyniku podziału przez wydzielenie strona powodowa stała się następcą prawnym spółki dzielonej w zakresie zobowiązań publiczno - prawnych. Kwestię sukcesji w zakresie tego rodzaju zobowiązaniach regulują autonomicznie, wyłączając w tym zakresie działanie przepisów kodeksu spółek handlowych, przepisy prawa podatkowego, w tym w szczególności ustawy - Ordynacja podatkowa. Obowiązujące w dniu 21 stycznia 2002 r. przepisy tej ustawy nie przewidywały w relacji spółka przejmująca - spółka dzielona (zachowująca swój byt prawny), tego rodzaju następstwa w zakresie zobowiązań podatkowych już z dniem dokonania podziału. Fakt dokonania podziału i przejęcia przez O. S.A. składników przedsiębiorstwa spółki dzielonej określonych w planie podziału nie stanowił samodzielnej podstawy dla jego odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki pozostałej po podziale, co stanowi potwierdzenie trafności zarzutu apelacyjnego naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 107 § 1 w zw. z art. 108 § 4 oraz art. 93 § 6 Ordynacji podatkowej na skutek ich niezastosowania. Wyłącznym źródłem powstania zobowiązania podatkowego jest ustawa. W warunkach, gdy podstawą dla tej odpowiedzialności po stronie O. S.A. nie był sam fakt podziału przez wydzielenie i treść planu podziału majątku pomiędzy nią jako spółką przejmującą a spółką dzieloną, źródłem takim mogła być tylko decyzja administracyjna stwierdzająca taki obowiązek. Decyzje z dnia 27 grudnia 2001 r. i z dnia 3 kwietnia 2002 r., których niezgodność z prawem miała być podstawą

odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa, nie były adresowane do O. S.A. (po podziale), ale do spółki pozostającej po jego dokonaniu, tj. G. [...] S.A. Dlatego też nie mogły stać się podstawą dla przypisania spółce O. S.A. odpowiedzialności za wykonanie stwierdzonych w nich zobowiązań i na podstawie tych decyzji nie ciążyło na niej żadne zobowiązanie publiczno - prawne. Sąd Apelacyjny opowiedział się za stanowiskiem, zgodnie z którym zakres odpowiedzialności odszkodowawczej jest ograniczony podmiotowo do bezpośrednio poszkodowanych zdarzeniem szkodzącym. Wyjątki od tej reguły, wynikającej z brzmienia ogólnej normy art. 415 k.c., mogą wprawdzie występować, ale tylko wówczas, gdy podstawą jest wyraźny, nie budzący wątpliwości, przepis ustawy. Cywilnoprawne porozumienie z dnia 26 lutego 2002 r., zawarte pomiędzy O. S.A. i G. [...] S.A., na podstawie którego powódka przyjęła na siebie zobowiązanie do refundacji G. [...] S.A. świadczeń w wykonaniu zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji VAT I i VAT II, nie mogło być źródłem uszczerbku powódki pod postacią następstw tak finansowych, jak i związanych z jej pozycją na rynku czy utraconych korzyści, za który to uszczerbek, wobec uznania decyzji podatkowych za nielegalne, mógłby odpowiadać Skarb Państwa. Przyjęcie przez Sąd pierwszej instancji odmiennego stanowiska, czyni trafnym zarzut apelacyjny pozwanego naruszenia art. 361 § 1 k.c.

W konsekwencji Sąd odwoławczy stwierdził, że wobec braku adekwatnego związku przyczynowego pomiędzy stwierdzeniem nieważności tych decyzji, a zidentyfikowanym w żądaniu pozwu uszczerbkiem powódki, wyłączona jest odpowiedzialność odszkodowawcza Skarbu Państwa w stosunku do powodowej spółki, a odmienne stanowisko Sądu Okręgowego czyni zasadnymi także zarzuty naruszenia art. 417 § 1 k.c. w zw. z art. 361 § 1 oraz art. 362 k.c.

Sąd Apelacyjny miał na uwadze okoliczność, że w podstawie faktycznej powództwa powołano się także na okoliczność wydania przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w N. w dniu 21 listopada 2002 r. decyzji o odpowiedzialności O. S.A. za zobowiązania podatkowe określone decyzjami VAT I i VAT II jako osoby trzeciej. Jednak podkreślił, że decyzja ta nie została uznana za nieważną, a z faktu jej wydania powódka nie wywodziła szkody. Sąd rozważał ponadto, czy, a jeżeli tak, to w jakim zakresie decyzja ta współtworzy łącznik przyczynowo - skutkowy dla

sytuacji powódki, w kontekście następstw decyzji podatkowych, które jako niezgodne z prawem uchylił Naczelny Sąd Administracyjny. Decyzja z dnia 21 listopada 2002 r. może być oceniona jako podstawa do uznania, że O. S.A. była odpowiedzialna, obok G. [...] S.A. za zobowiązania podatkowe, stwierdzone w decyzjach z dnia 27 grudnia 2001 r. Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem przedstawicieli literatury oraz orzecznictwa źródłem takiej odpowiedzialności określonego podmiotu jako osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe podatnika jest sama tego rodzaju decyzja, mająca charakter konstytutywny. Osoba trzecia jest w tych granicach odpowiedzialna za to zobowiązanie obok samego podatnika, przy czym odpowiedzialność ta ma charakter solidarny, ale jednocześnie subsydiarny. Owa subsydiarność oznacza, że odpowiedzialność taka aktualizuje się jedynie wówczas i tylko w takim zakresie, w jakim egzekucja skierowana przeciwko podatnikowi okazała się bezskuteczna. Tymczasem z ustaleń faktycznych poczynionych w sprawie nie wynika, aby te[...]go rodzaju egzekucja na podstawie decyzji VAT I była kiedykolwiek wobec G. [...] S.A. wszczęta, co wykluczało, aby decyzja z dnia 21 listopada 2002 r. była dla O. S.A., w połączeniu z decyzją VAT I, źródłem jakichkolwiek obowiązków finansowych. Wszak już w dniu następnym po wydaniu decyzji z dnia 21 listopada 2002 r. O. S.A. wystąpiła z wnioskiem o umorzenie wskazanych w niej zobowiązań podatkowych, który został uwzględniony decyzją z dnia 22 stycznia 2003 r. Po tej dacie, O. S.A., nadal przekazywała środki na zaspokojenie rat zobowiązań podatkowych z tytułu zaległości w podatku VAT - na podstawie decyzji VAT I - obciążających G. [...] S.A. W okresie od 21 listopada 2002 r. do 22 stycznia 2003 r. doszło do spłaty przez powodową spółkę na rzecz G. [...] S.A. dwóch rat zobowiązania podatkowego, przy czym spłata ta pochodziła ze środków wcześniej już zgromadzonych na rachunku Escrow, utworzonym dla realizacji porozumienia spółek z dnia 26 lutego 2002 r.

W dniu 25 listopada 2002 r. zarząd O. S.A. zdecydował o emisji obligacji. Za jej przygotowanie Bank [...] S.A. pobrał prowizję. Koszt tej emisji, przebiegającej w dwóch częściach, z datą wykupu na dzień 3 marca 2003 r. zamknął się kwotą 291041, 36 zł. Nawet jednak gdyby przyjąć, iż ten koszt miałyby obciążać pozwany Skarb Państwa, to uwzględnienie żądania nawet w tym zakresie jest wykluczone. Z ustaleń faktycznych wynika, że O. S.A. otrzymał od G. [...] S.A. w wykonaniu

porozumienia cywilnoprawnego nie tylko środki ze zwrotu nadpłaty podatku dokonanego przez organ skarbowy, ale także kwotę 1 848 892, 10 zł z tytułu odsetek liczonych według skali właściwej dla należności podatkowych, które ze względu na kompensacyjny charakter podlegają zaliczeniu na poczet doznanej szkody. W tej kwestii Sąd Apelacyjny powołał się na uchwałę składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2006 r., III CZP 125/05 oraz postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 30 maja 2003 r., III CZP 34/03. Porównanie obu wielkości uzasadnia wniosek, że nawet przy przyjęciu tego potencjalnego założenia, powództwo jako niezasadne i w całości podlega oddaleniu.

W skardze kasacyjnej strona powodowa zaskarżając wyrok Sądu Apelacyjnego w części zmieniającej wyrok Sądu pierwszej instancji i oddalającej powództwo oraz w części oddalającej w całości jej apelację i rozstrzygającej o kosztach dotychczasowego postępowania, wniosła o jego uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. Zarzuciła naruszenie prawa procesowego, tj.: 1) art. 386 § 6 k.p.c., polegające na dokonaniu oceny prawnej stojącej w sprzeczności z oceną prawną Sądu Apelacyjnego w [...], wyrażoną w tej sprawie w uzasadnieniu wyroku z dnia 19 maja 2009 r. i w konsekwencji przyjęcie, że: zakres odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa na podstawie art. 417 § 1 k.c. (w brzmieniu sprzed zmiany dokonanej z dniem 1 września 2004 r.) jest ograniczony podmiotowo do bezpośrednio poszkodowanych zdarzeniem szkodzącym; źródłem zobowiązania powoda do refundacji G. [...] S.A. świadczeń spełnionych w wykonaniu zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji VAT I i VAT II było porozumienie z dnia 26 lutego 2002 r. zawarte pomiędzy powodem i G. [...] S.A.; potencjalna szkoda, która byłaby związana z faktem stwierdzenia niezgodności z prawem decyzji VAT I i VAT II, mogłaby podlegać wyrównaniu przez Skarb Państwa na podstawie art. 417 k.c. (w brzmieniu sprzed zmiany dokonanej z dniem 1 września 2001 r.) nie na rzecz powoda, ale bezpośrednio poszkodowanego - adresata niezgodnych z prawem decyzji – G. [...] S.A., zaś przyjęcie przez powoda obowiązków finansowych obciążających G. [...] S.A. było wyrazem swobodnej decyzji powoda, co w powiązaniu z tym, że decyzje VAT I i VAT II nie odnosiły żadnego skutku w sferze jego obowiązków, wyklucza istnienie adekwatnego (normalnego) związku przyczynowego pomiędzy tymi decyzjami

a szkodą powoda, w sytuacji gdy z uzasadnienia wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 19 maja 2009 r. wynika, że: odpowiedzialność Skarbu Państwa za wydanie bezprawnych decyzji nie może ograniczać się wyłącznie do osób, których ta decyzja bezpośrednio dotyczy i obejmuje ona tych, których szkoda pozostaje w związku przyczynowym z bezprawnym działaniem Skarbu Państwa, a nie tylko tych, wobec których w sposób bezpośredni działanie Skarbu Państwa było ukierunkowane; cywilnoprawny obowiązek powoda zwrotu G. [...] S.A. wydatków poniesionych w wykonaniu decyzji VAT I VAT II ma podstawę w planie podziału podpisanym przez powoda i G. [...] S.A., zaś porozumienie z dnia 26 lutego 2002 r. pomiędzy powodem i G. [...] S.A. stanowi jedynie element realizacji tego obowiązku i nie może zostać ocenione jako przyjęcie na siebie dobrowolnego obowiązku zaspokojenia zobowiązania; 2) art. 382 i art. 316 § 1 w zw. z art. 391 § 1 oraz art. 233 § 1 w zw. z art. 391 § 1 k.p.c., na skutek braku uwzględnienia uzupełniającej ustnej opinii biegłej sądowej K., złożonej na rozprawie apelacyjnej w dniach 2 września 2015 r. i 7 grudnia 2015 r., zaś uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, ponieważ na opinii biegłej E. K., złożonej w postępowaniu w pierwszej instancji, Sąd odwoławczy oparł ustalenia faktyczne dotyczące przyczyn złej sytuacji powoda w latach 2002 - 2005, uznając zarzuty apelacji powoda dotyczące tej opinii i tych ustaleń za bezzasadne, a tymczasem z pominiętej opinii uzupełniającej wynikało, że biegła nie przedstawiła własnej oceny przyczyn niskich przychodów powoda w latach 2002 - 2005, ponieważ nie badała tego zagadnienia, a znajdujące się we wcześniej złożonych przez nią opiniach twierdzenia na temat przyczyn niskich przychodów powoda są twierdzeniami, które biegła przypisała zarządowi powoda oraz niezidentyfikowanym „analitykom rynku”, jak się okazało błędnie, i których prawdziwości biegła nie weryfikowała; ponadto z pominiętej opinii uzupełniającej wynikało, że biegła w postępowaniu przed Sądem pierwszej instancji nie przedstawiła własnej opinii w zakresie wysokości szkody powoda w postaci utraconych korzyści, lecz jedynie wyraziła opinię na temat wiarygodności metody przyjętej w prywatnej ekspertyzie powoda co do wysokości szkody; 3) art. 378 § 1 i art. 382 w zw. z art. 278 § 1 i art. 285 § 1 oraz w zw. art. 391 § 1 k.p.c., wskutek dokonania przez Sąd drugiej instancji ustaleń faktycznych dotyczących przyczyn niskich przychodów powoda w latach 2002 - 2005, a więc w zakresie wymagającym

wiadomości specjalnych, na podstawie opinii biegłej E. K., w sytuacji gdy opinia ta w tej części nie mogła być podstawą dla czynienia takich ustaleń, ponieważ zawierała dyskwalifikującą tą opinię wadę polegającą na tym, że biegła nie przeprowadziła badania co do przyczyn niskich przychodów powoda w latach 2002 - 2005 r., zaś zawarte w opinii na temat przyczyn twierdzenia nie były jej wnioskami z badania, lecz twierdzeniami, które biegła przypisała zarządowi powoda oraz niezidentyfikowanemu „analitykom rynku”, jak się okazało błędnie, i których prawdziwości biegła nie weryfikowała; powyższe uchybienie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, ponieważ, na podstawie opinii biegłej E. K., Sąd drugiej instancji, uznając za prawidłowe ustalenia Sądu pierwszej instancji, że na sytuację powoda w latach 2002 - 2005 miało wpływ wiele czynników, z których główne to spadek zapotrzebowania na sprzęt komputerowy z powodu zapaści na rynku IT, pojawienie się konkurencji w postaci dużych firm międzynarodowych proponujących nowe technologie za niższą cenę, brak środków obrotowych i trudności finansowe spowodowane spadkiem sprzedaży i reorganizacja spółki powodująca znaczny wzrost kosztów, ale nie fakt wydania decyzji VAT I i VAT II, co przesądzało o niezasadności żądań powoda w zakresie utraconych korzyści; 3a) jako ewentualny, na wypadek nieuwzględnienia wcześniej opisanego zarzutu, strona powodowa podniosła zarzut naruszenia art. 155 § 2 w zw. z art. 285 § 1, art. 217 § 3 i art. 227 i w zw. z art. 391 § 1 oraz art. 378 § 1 k.p.c., polegające na tym, że na rozprawie w dniu 2 września 2015 r. zarządzeniem przewodniczącego (utrzymanym w mocy przez skład sądu) zostało uchylone pytanie pełnomocnika powoda do biegłej E. K. o treści: *„Czy przy uszczerbkach tego typu, z jakimi miała Pani do czynienia w tej sprawie, jedynie bezpośrednie następstwa są w Pani opinii następstwami normalnymi”*, w sytuacji gdy pytanie nie było zbyteczne ani niewłaściwe i było związane z zarzutem apelacji powoda oraz gdy treść opinii biegłej E. K. wskazywała na to, że biegła może niewłaściwie rozumieć pojęcie następstw normalnych, co gdyby się potwierdziło, świadczyłoby o nieprawidłowości wniosków opinii biegłej na temat następstw decyzji VAT I i VAT II, ponieważ na podstawie opinii biegłej E. K. Sąd drugiej instancji, uznając za prawidłowe ustalenia sądu pierwszej instancji przyjął, że na sytuację powoda w latach 2002 - 2005 miało wpływ wiele czynników, z których główne to spadek zapotrzebowania na sprzęt

komputerowy z powodu zapaści na rynku IT, pojawienie się konkurencji dużych firm międzynarodowych proponujących nowe technologie za niższą cenę, brak środków obrotowych i trudności finansowe spowodowane spadkiem sprzedaży oraz reorganizacja spółki powodująca znaczny wzrost kosztów, ale nie fakt wydania decyzji VAT 1 i VAT II, a ponadto w ślad za Sądem pierwszej instancji ustalił następstwa tych decyzji, które skutkowały szkodą powoda w postaci strat rzeczywistych, a podstawą dla tych ustaleń był wyłącznie dowód z opinii biegłej E. K.; w związku z powyższym, gdyby Sąd drugiej instancji nie dopuścił się wskazanego uchybienia i nie uchylił pytania pełnomocnika procesowego powoda, to możliwe, że ze względu na treść odpowiedzi biegłej, Sąd nie mógłby dokonać ustaleń faktycznych dotyczących przyczyn niskich przychodów powoda w latach 2002 - 2005, a także następstw decyzji VAT 1 i VAT II dla sfery majątkowej powoda o takiej treści, jak w zaskarżonym wyroku, a to z powodu braku innych dowodów pozwalających na takie ustalenia; 4) art. 321 § 1 w zw. z art. 187 § 1 pkt 1) i 2) w zw. z art. 391 § 1 k.p.c. przez błędną ocenę, że żądanie i twierdzenia pozwu w zakresie utraconych korzyści dotyczą innego rodzaju szkody niż nieosiągnięcie w latach 2002 - 2005 przychodów ze sprzedaży prowadzonej w ramach działalności przedsiębiorstwa powoda, co doprowadziło Sąd do błędnego uznania, że ustalenie rozmiaru doznanej szkody może nastąpić wyłącznie przy zastosowaniu metody wskazanej w opinii prywatnej dołączonej do pozwu oraz błędnego uznania, że wyrokowaniem co do przedmiotu nieobjętego żądaniem byłoby zasądzenie odszkodowania za takie nieosiągnięte przychody, jeśli ustalenie rozmiaru szkody nastąpi na podstawie innej metody, dlatego że błędna ocena treści żądania i twierdzeń pozwu rzutowała na ocenę nieprzydatności dowodu z opinii instytutu naukowego - Katedry Inwestycji i Wyceny Przedsiębiorstw Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu [...], przeprowadzonego przez Sąd drugiej instancji, co spowodowało, że Sąd nie oparł ustaleń faktycznych dotyczących faktu poniesienia szkody w zakresie utraconych korzyści i jej rozmiaru na tym dowodzie; gdyby Sąd drugiej instancji nie dopuścił się wskazanego uchybienia i poprawnie ocenił treść żądań i twierdzeń pozwu dotyczących odszkodowania za utracone korzyści oraz dopuszczalność stosowania innej metody dla określenia tej szkody niż metoda w opinii prywatnej, to mógłby inaczej

ocenić opinię instytutu naukowego, a w konsekwencji, ze względu na treść tej opinii, dokonałby odmiennych ustaleń faktycznych; 5) art. 378 § 1 k.p.c., polegające na nierozważeniu wszystkich zarzutów podniesionych w apelacji powoda, tj.: zarzutu naruszenia art. 361 § 2 k.c. poprzez ograniczenie odszkodowania za wydatki związane z uzyskaniem od [...] Bank S.A. gwarancji bankowej jedynie do tych wydatków, które zostały poniesione do dnia wydania wyroku przez Naczelny Sąd Administracyjny, na mocy którego zostały uchylone decyzje VAT I i VAT II oraz zarzutu naruszenia art. 361 § 1 i § 2 k.c. poprzez uznanie, że szkoda podlegająca naprawieniu istnieje tylko wtedy, gdy jest ona bezpośrednim następstwem zdarzenia stanowiącego źródło szkody; uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, ponieważ gdyby Sąd rozpoznał te zarzuty apelacji i prawidłowo zastosował art. 361 § 1 i 2 k.c., a jednocześnie prawidłowo wyłożył i zastosował przepisy prawa materialnego, których naruszenie jest przedmiotem niniejszej skargi w ramach pierwszej podstawy kasacyjnej, to mógłby inaczej ocenić rozmiar szkody wyrządzonej decyzjami VAT I i VAT II w postaci kosztów związanych z gwarancją bankową [...] Bank S.A. zabezpieczającą wykonanie zobowiązań powoda w stosunku do G. [...] S.A. oraz pośrednimi następstwami wydania decyzji podatkowych.

W ramach pierwszej podstawy kasacyjnej strona powodowa zarzuciła naruszenie: 1) art. 417 § 1 k.c. (w brzmieniu sprzed zmiany dokonanej z dniem 1 września 2004 r.) w zw. z art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 361 § 1 i 2 k.c. przez błędną ich wykładnię, polegającą na uznaniu, że Skarb Państwa ponosi odpowiedzialność odszkodowawczą za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonej mu czynności wyłącznie w stosunku do tych osób, które były bezpośrednio poszkodowane tym działaniem, co w konsekwencji doprowadziło Sąd drugiej instancji do uznania żądań pozwu za bezpodstawne; ewentualnie, w przypadku uznania powyższej podstawy kasacyjnej za nieuzasadnioną, zaskarżonemu wyrokowi zarzuciła naruszenie art. 417 § 1 w zw. z art. 361 § 1 i 2 w zw. z art. 405 i art. 376 § 1 k.c. w zw. z art. 112 § 1, art. 117 § 1 i art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu z dnia 27 grudnia 2001 r.), a także art. 112 § 1, art. 117 § 1 i art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 120, art. 121 § 1 i art.

133 tej ustawy oraz art. 18 ust. 4 i art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (w brzmieniu z dnia 27 grudnia 2001 r.) przez ich niezastosowanie, wskutek błędnego uznania, że powód nie był osobą bezpośrednio poszkodowaną niezgodnymi z prawem działaniami funkcjonariuszy państwowych przy wykonywaniu powierzonych im czynności, podczas gdy: ze względu na fakt, że w chwili zdarzenia szkodzącego powód i spółka dzielona, do której były zaadresowane decyzje, znajdowali się w procesie podziału oraz ze względu na fakt, że w ramach tego podziału powód ustalił, że nabędzie składniki majątku spółki dzielonej, tworzące przedsiębiorstwo O. S.A., z którego działalnością miały związek rzekome zaległości podatkowe oraz przejmie zobowiązania i obciążenia związane z prowadzeniem tego przedsiębiorstwa, a także ze względu na fakt, że ustalenia te poczyniono w planie podziału, który został podpisany przed wydaniem decyzji, oraz ze względu na istnienie obowiązków powoda w stosunku do G. [...] S.A. wynikających z art. 376 § 1 k.c. w zw. z art. 112 § 1 i art. 117 § 1 w zw. z art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 405 k.c., oraz z uwagi na fakt, że w stosunku do powoda została wydana decyzja określająca odpowiedzialność jako osoby trzeciej za zobowiązania spółki G. [...] S.A., jak również ze względu na to, że naruszone decyzjami VAT I i VAT II przepisy prawa, tj. art. 18 ust. 4 i art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (w brzmieniu z dnia 27 grudnia 2001 r.) miały na celu ochronę interesu powoda, co powoduje, że w związku z treścią art. 120, art. 121 § 1 i art. 133 i art. 112 § 1 i art. 117 § 1 w zw. z art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej, należało uznać, że powód jest poszkodowanym bezpośrednio, a zatem powodowi przysługuje prawo do żądania naprawienia szkody na podstawie art. 417 § 1 k.c.; ewentualnie, w przypadku uznania powyższej podstawy kasacyjnej za nieuzasadnioną, strona powodowa zaskarżonemu wyrokowi zarzuciła naruszenie art. 531 § 1 i 2 k.s.h. przez błędną wykładnię, polegającą na uznaniu, że na podstawie normy wynikającej z tych przepisów na spółkę przejmującą nie przechodzą z dniem wydzielenia obowiązki wynikające z decyzji określających zaległość podatkową spółki dzielonej, pozostające w związku z przydzielonymi spółce przejmującej w planie podziału składnikami majątku spółki dzielonej, co w konsekwencji doprowadziło Sąd drugiej

instancji do uznania żądań powoda za bezpodstawne w świetle art. 417 § 1 k.c. i oddalenia powództwa, gdy tymczasem art. 531 § 1 i 2 k.s.h. wyłożony prawidłowo stanowił podstawę prawną przejścia z mocy prawa wskazanych wyżej obowiązków na spółkę przejmującą z dniem wydzielienia; 2) art. 361 § 1 w zw. z art. 417 § 1 k.c. przez błędną wykładnię, polegającą na uznaniu, że w przypadku związków przyczynowych złożonych za normalny może być uznany tylko taki związek przyczynowy pomiędzy działaniem funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonej mu czynności a szkodą, w którym żadnym z ogniw pośrednich nie jest zachowanie poszkodowanego, a w konsekwencji naruszenie art. 417 § 1 w zw. z art. 361 § 1 i 2, art. 376 § 1 k.c. w zw. z art. 112 § 1 i art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 405 k.c., przez ich niezastosowanie, które polegało na błędnym uznaniu, że w ustalonym stanie faktycznym sprawy pozwany nie ma obowiązku naprawienia powodowi szkody ze względu na brak normalnego związku przyczynowego, gdyż przyczyną powstania szkody było dobrowolne przyjęcie przez powoda obowiązku refundowania G. [...] S.A. świadczeń na podstawie porozumienia z dnia 26 lutego 2002 r., a także naruszenie art. 362 w zw. z art. 376 § 1, k.c. w zw. z art. 112 § 1 i art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej oraz w zw. z art. 405 k.c., przez ich niewłaściwe zastosowanie, które polegało na błędnym uznaniu, że w ustalonym stanie faktycznym sprawy powód, przez fakt zawarcia porozumienia z dnia 26 lutego 2002 r. przyczynił się do szkody w stopniu uzasadniającym zniesienie odpowiedzialności pozwanego, podczas gdy prawidłowa wykładnia art. 361 § 1 w zw. z art. 417 § 1 k.c. nie wyklucza uznania zachowania poszkodowanego za normalne następstwo działania funkcjonariusza, a więc nie wyklucza uznania za normalny takiego związku przyczynowego pomiędzy działaniem funkcjonariusza a szkodą, w którym jednym z ogniw pośrednich jest zachowanie poszkodowanego i w świetle tej wykładni, mając na uwadze fakt, że porozumienie z dnia 26 lutego 2002 r. zostało zawarte w czasie, gdy na powodzie ciążył już wynikający z planu podziału obowiązek przejęcia zobowiązań i ciężarów związanych z nabywanym przedsiębiorstwem, a także fakt, że ten plan podziału został podpisany jeszcze przed datą wydania decyzji VAT I i VAT II, oraz mając na uwadze obowiązki ciężące na powodzie w stosunku do G.[...] S.A. na podstawie art. 376 § 1 k.c. w zw. z art. 112 § 1 i art. 107 § 1

Ordynacji podatkowej oraz w zw. z art. 405 k.c., należało uznać, że związek przyczynowy pomiędzy tymi decyzjami a szkodą powoda ma charakter związku normalnego, zaś zawarcie porozumienia we wskazanych wyżej okolicznościach, tego związku nie przekreśla ani nie uzasadnia oceny o przyczynieniu się powoda do powstania szkody w stopniu uzasadniającym zniesienie lub ograniczenie odpowiedzialności pozwanego, a w konsekwencji należało zastosować art. 417 § 1 k.c. w zw. z art. 361 § 1 k.c.; 3) art. 361 § 1 w zw. z art. 417 § 1 k.c. przez błędną wykładnię, polegającą na uznaniu, że daną szkodę identyfikują nie tylko fakty, które składają się na dane uszczerbki, lecz także metoda ustalenia rozmiaru szkody, co ma ten skutek, że uznanie metody za źle dobraną powoduje uznanie całej szkody za hipotetyczną, a ustalanie rozmiaru tej szkody przy użyciu innej metody jest niemożliwe, gdyż byłoby ustaleniem innej szkody, podczas gdy prawidłowa wykładnia tych przepisów powinna być taka, że daną szkodę identyfikują wyłącznie fakty, które składają się na dane uszczerbki, co oznacza, że ustalenie rozmiaru szkody może następować różnymi metodami.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

I. Pomimo zawartych w skardze kasacyjnej i odpowiedzi na skargę kasacyjną wniosków o rozpoznanie jej na rozprawie, a także zarządzenia pierwotnie uwzględniającego ten wniosek w związku z przyjęciem skargi kasacyjnej do rozpoznania (por. postanowienie z dnia 10 stycznia 2020 r.) rozpoznanie jej nastąpiło na posiedzeniu niejawnym. Zgodnie bowiem z art. 15 zys⁷ ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID - 19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (dalej: „ustawa covidowa”) - w wersji obowiązującej od dnia 3 lipca 2021 r. - (por. art. 4 ustawy z dnia 28 maja 2021 r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 1090), w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID - 19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich Sąd Najwyższy nie jest związany wnioskiem skarżącego o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie również w przypadku występowania w sprawie istotnego zagadnienia prawnego, bez względu na datę

wniesienia skargi, przy czym przepisu art. 15 zzs¹ pkt 3 ustawy covidowej nie stosuje się.

II. 1. Jak stanowi art. 386 § 6 k.p.c. ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w uzasadnieniu wyroku sądu drugiej instancji wiążą zarówno sąd, któremu sprawa została przekazana, jak i sąd drugiej instancji, przy ponownym rozpoznaniu sprawy, chyba że nastąpiła zmiana stanu prawnego. Przez ocenę prawną rozumie się wyjaśnienie znaczenia, mających zastosowanie w konkretnej sprawie, przepisów prawa procesowego oraz materialnego. Natomiast wskazania co do dalszego postępowania odnoszą się do sposobu usunięcia stwierdzonych przez sąd odwoławczy wadliwości w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji oraz zakresu i kierunku, w jakim może być wykorzystany dotychczasowy materiał procesowy. Ocena prawa wyrażona w uzasadnieniu kasatoryjnego wyroku sądu drugiej instancji nie wiąże Sądu Najwyższego przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej (zob. też wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 września 2001 r., I CKN 595/97, OSNC 1998, nr 12, poz. 211). Niezależnie jednak od braku związania Sądu Najwyższego przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej, trzeba zauważyć, iż art. 386 § 6 k.p.c. jest przepisem prawa procesowego, a to oznacza, że dla skuteczności zarzutu kasacyjnego jego naruszenia konieczne jest wykazanie, że uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, jak tego wymaga art. 398³ § 1 pkt 2 k.p.c. W konsekwencji nie jest wykluczone uznanie przez Sąd Najwyższy, że zaskarżony wyrok, pomimo naruszenia tego przepisu, odpowiada prawu (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 2001 r., I PKN 183/00, OSNAPiUS 2002, nr 17, poz. 411).

W kasatoryjnym wyroku Sąd Apelacyjny dokonał przepołowionej oceny prawnej i wskazań co do dalszego postępowania w zależności od tego, czy dotyczyła podstawy faktycznej, czy też prawnej rozstrzygnięcia. Mianowicie, analizując zarzuty naruszenia prawa procesowego wskazał na istnienie zdarzenia, w postaci wydania decyzji podatkowych, następnie uchylonych jako bezprawnych, z którego strona powodowa wywodzi szkodę i podkreślił, że ustalenia faktyczne Sądu Okręgowego pozwoliły na ocenę istnienia jedynie tego zdarzenia, natomiast brakowało ustaleń co do pełnego zakresu elementów związku

przyczynowego oraz istnienia szkody, a w konsekwencji, tak zakreślona podstawa faktyczna rozstrzygnięcia nie pozwalała na wniosek, iż w rzeczywistości wystąpiła szkoda, jak i ma miejsce adekwatny związek przyczynowy między zdarzeniem szkodzącym a szkodą. Dalej Sąd Apelacyjny zwrócił uwagę, że na etapie orzekania wyrokiem wstępnym niezbędne jest przesądzenie nie tylko, że pozwany dopuścił się działania lub zaniechania mogącego rodzić odpowiedzialność, ale także, iż powód doznał szkody, oraz że pomiędzy takim zachowaniem pozwanego a szkodą zachodzi adekwatny związek przyczynowy (k. 473 - 475). Na kanwie dotychczas ustalonego stanu faktycznego sprawy Sąd Apelacyjny uznał, że w celu stwierdzenia występowania przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa konieczne jest zasięgnięcie wiadomości specjalnych. Z drugiej jednak strony odnosząc się do zarzutów apelacyjnych pozwanego naruszenia prawa materialnego stwierdził, że źródłem ewentualnej szkody powodowej spółki są decyzje VAT I i VAT II, zaś cywilnoprawny obowiązek zwrotu adresatowi decyzji podatkowych przez stronę powodową wynikających z tych decyzji należności podatkowych stanowi element związku przyczynowego pomiędzy bezprawnym działaniem strony pozwanej a szkodą. Odpowiedzialność Skarbu Państwa za wydanie bezprawnej decyzji nie może ograniczać się do osób, których ta decyzja bezpośrednio dotyczy. Zakresem tej odpowiedzialności jest objęte bowiem wyrządzenie szkody każdemu, którego szkoda pozostaje w związku przyczynowym z bezprawnym działaniem Skarbu Państwa. Obowiązek cywilnoprawny powodowej spółki wobec spółki będącej adresatem decyzji stanowi element związku przyczynowego pomiędzy wydaniem bezprawnych decyzji podatkowych a ewentualną szkodą i z tej przyczyny wydanie decyzji o odpowiedzialności powoda jako osoby trzeciej nie ma zasadniczego znaczenia, gdyż również przy jej braku zachodziłby opisany związek przyczynowy.

Z powyższego przedstawienia wynika, że Sąd Apelacyjny popadł w sprzeczność, skoro w ramach podstawy faktycznej rozstrzygnięcia stwierdził, że ustalenia faktyczne Sądu pierwszej instancji nie pozwalały na przesądzenie o zasadzie i odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa, wskazując na konieczność zasięgnięcia wiadomości specjalnych, zaś z kolei w ramach podstawy prawnej rozstrzygnięcia dokonał oceny zarzutów apelacyjnych, w świetle której

niezrozumiałe wydają się rozważania w zakresie zarzutów naruszenia prawa procesowego i stwierdzenie, że nie było przesłanek do wydania wyroku wstępnego, gdyż wyraźnie uznał, że strona powodowa nie będąc adresatem bezprawnych decyzji VAT I i VAT II została pośrednio poszkodowana tymi decyzjami, ponieważ obowiązek pokrycia przez nią zobowiązań podatkowych spółki dzielonej powstałych przed podziałem wynikał z planu podziału, a w efekcie wydanie decyzji podatkowej o odpowiedzialności strony powodowej nie miało znaczenia dla przesłanki adekwatnego związku przyczynowego. Przy tego typu wyjaśnieniach nie jest konsekwentny wywód o braku podstaw do wydania wyroku wstępnego i konieczności przeprowadzenia w tym celu (tj. na potrzeby przesądzenia zasady odpowiedzialności pozwanego) opinii biegłego sądowego, zważywszy na opisane w uzasadnieniu wyroku kasatoryjnego ustalenia faktyczne, z których wynikało wprost, jakie były postanowienia planu podziału spółki O. i jaką kwotę w jego wykonaniu strona powodowa przekazała spółce dzielonej na pokrycie zobowiązań podatkowych, a wobec zarzutów pozwanego istniał spór także co do wysokości dochodzonej szkody (w obu jej postaciach).

Sąd Apelacyjny rozpoznając ponownie sprawę zastosował się do wskazań zawartych w uzasadnieniu wyroku kasatoryjnego w zakresie dotyczącym podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, natomiast przyjął zupełnie inną koncepcję prawną, jeśli chodzi o podstawę prawną rozstrzygnięcia i w tej tylko części stanowiło to naruszenie art. 386 § 6 k.p.c., jednak z uwagi na to, że zaskarżony wyrok w ostatecznym rozrachunku odpowiada prawu, uchybienie to nie mogło mieć wpływu na wynik sprawy, a ponadto, jak już wspomniano wyżej, oceną i wskazaniem, o których stanowi ten przepis, nie jest związany Sąd Najwyższy przy rozpoznaniu skargi kasacyjnej.

2. Sąd Najwyższy jest związany ustaleniami faktycznymi stanowiącymi podstawę zaskarżonego wyroku (art. 398¹³ § 2 k.p.c.). Podstawą skargi kasacyjnej nie mogą być zarzuty dotyczące ustalenia faktów lub oceny dowodów (art. 398³ § 3 k.p.c.). W związku z czym, w orzecznictwie Sądu Najwyższego przyjmuje się, że skarga kasacyjna nie może być oparta na zarzucie naruszenia art. 233 § 1 k.p.c. w zw. z art. 391 § 1 k.p.c. określającego kryteria oceny wiarygodności i mocy dowodów (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 23 września 2005 r., III CSK 13/05,

OSNC 2006, nr 4, poz. 76, z dnia 24 listopada 2005 r., IV CSK 241/05 nie publ., z dnia 26 kwietnia 2006 r., V CSK 11/06, nie publ., z dnia 8 października 2009 r., II CSK 222/09, nie publ.). Z tego względu nie mogły odnieść zamierzonego skutku prawnego te zarzuty kasacyjne, oparte na naruszeniu art. 233 § 1 k.p.c., które celowały w podważenie dokonanej przez Sąd drugiej instancji oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego w postaci opinii biegłej K. i opinii instytutu naukowego - Katedry Inwestycji i Wyceny Przedsiębiorstw Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu [...].

Opinie biegłego tak, jak i instytutu naukowego są oceniane przez sąd orzekający przez pryzmat także reguł wynikających z art. 233 § 1 k.p.c. i co wymaga szczególnego wyeksponowania w tym miejscu kontroli sądu podlega także materiał dowodowy, który stanowił podstawę wydania opinii (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 listopada 2002 r., I CKN 1280/00, nie publ.). Braki w zakresie materiału faktycznego, który podlega ocenie z perspektywy wiadomości specjalnych w rozumieniu art. 278 § 1 w zw. z art. 290 § 1 k.p.c. mogą doprowadzić do uznania opinii biegłego sądowego lub opinii instytutu naukowego za nieprzydatne do rozstrzygnięcia sprawy. Dostarczenie tego materiału leży już w gestii stron procesu i ich inicjatywy dowodowej.

Dowód z opinii biegłego sądowego (instytutu naukowego) ma charakter szczególny, gdyż zasadniczo nie służy ustalaniu okoliczności faktycznych, lecz ich ocenie z punktu widzenia wiadomości specjalnych. Do dokonywania wszelkich ustaleń w procesie powołany jest sąd (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 stycznia 2015 r., V CSK 254/14, nie publ.). Strony powinny wykazywać fakty, z których wywodzą skutki prawne, a zadaniem biegłego jest naświetlenie wyjaśnianych okoliczności z punktu widzenia wiadomości specjalnych przy uwzględnieniu zebranego w toku procesu i udostępnionego materiału dowodowego (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 lipca 1969 r., I CR 140/69, OSNCP 1970, nr 5, poz. 85). W świetle art. 236 (w brzmieniu sprzed nowelizacji ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 1469 ze zm.) w zw. z art. 278 § 1, art. 290 § 1 oraz art. 382 i art. 378 § 1 k.p.c., Sąd odwoławczy jako sąd *meriti* oczywiście może zmodyfikować i doprecyzować wskazaną przez stronę tezę dowodową,

ale nie może zastępować strony w przedstawianiu dowodów na okoliczności, które będą potrzebne do wydania opinii.

W obowiązującym modelu apelacji pełnej rola sądu drugiej instancji nie ogranicza się jedynie do samego aktu kontroli zaskarżonego rozstrzygnięcia, ale obejmuje także powinność merytorycznego rozpoznania sprawy. Celem postępowania apelacyjnego jest bowiem ponowne i wszechstronne merytoryczne rozpoznanie sprawy (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 27 kwietnia 2017 r., IV CZ 10/17, nie publ.). Artykuł 378 § 1 k.p.c. nakłada na sąd drugiej instancji obowiązek ponownego rozpoznania sprawy w granicach apelacji, co oznacza nakaz wzięcia pod uwagę wszystkich podniesionych w apelacji zarzutów i wniosków. Granice apelacji wyznaczają ramy, w których sąd drugiej instancji powinien rozpoznać sprawę na skutek jej wniesienia. Określają je sformułowane w apelacji zarzuty i wnioski, które implikują zakres zaskarżenia, a w konsekwencji kognicję sądu apelacyjnego. Ponadto sąd drugiej instancji w ramach ustalonego stanu faktycznego stosuje z urzędu prawo materialne (por. uzasadnienie uchwały składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 31 stycznia 2008 r., III CZP 49/07, OSNC 2008, nr 6, poz. 55). Dlatego sąd rozpoznający apelację powinien odnieść się do wszystkich tych zdarzeń i zarzutów zgłoszonych w postępowaniu apelacyjnym, które mogły spowodować skutki materialno-prawne. Z kolei przepis art. 382 k.p.c. określa podstawę merytorycznego orzekania przez Sąd drugiej instancji, która obejmuje materiał dowodowy zebrany przez sąd pierwszej instancji oraz w postępowaniu apelacyjnym. Zebrany materiał w rozumieniu tego przepisu, to dowody przeprowadzone w sprawie oraz fakty powszechnie znane, znane sądowi urzędowo, fakty przyznane, a także objęte twierdzeniami jednej strony, co do których druga strona nie wypowiedziała się. Uregulowanie to nakłada na sąd drugiej instancji obowiązek dokonania ponownie własnych ustaleń, które mogą obejmować ustalenia sądu pierwszej instancji przyjęte za własne albo różnić się od tych już poczynionych, a następnie poddania ich ocenie pod kątem prawa materialnego (zob. uzasadnienie uchwały składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 23 marca 1999 r., III CZP 59/98, OSNC 1999, nr 7-8, poz. 124).

W razie popełnienia przez Sąd drugiej instancji uchybień w odniesieniu do podstawy faktycznej rozstrzygnięcia polegających na pominięciu materiału

dowodowego, który zgromadził Sąd pierwszej instancji, skarżący może skutecznie je zakwestionować zarzucając naruszenie przepisów prawa procesowego, tj. art. 382 k.p.c. oraz art. 328 § 2 k.p.c. w zw. z art. 391 § 1 k.p.c., rzecz jasna, po wykazaniu, że naruszenia te mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy, jak tego wymaga przepis art. 398³ § 1 pkt 2 k.p.c. Natomiast, gdy Sąd drugiej instancji pomija materiał dowodowy zaoferowany przez skarżącego w postępowaniu przed Sądem pierwszej instancji - i pominięty przez ten Sąd - oraz materiał dowodowy wnioskowany na etapie postępowania odwoławczego, w zarzutach kasacyjnych skarżący powinien był forsować naruszenie art. 217 § 1 k.p.c. (obowiązujący w czasie wydania zaskarżonego wyroku) w zw. z art. 227 k.p.c. i art. 391 § 1 k.p.c., a w sytuacji gdy zaniechanie w tym przedmiocie sądu dotyczy wniosku o opinię biegłego lub jej uzupełnienie, także w powiązaniu z przepisami regulującymi ten dowód.

Sąd drugiej instancji zasadniczo wypełnił funkcję judykacyjną sądu odwoławczego wyznaczoną art. 378 § 1 w zw. z art. 382 k.p.c. Przedstawił podstawę faktyczną rozstrzygnięcia, która obejmowała ustalenia faktyczne Sądu pierwszej instancji oraz dodatkowe ustalenia poczynione na etapie postępowania apelacyjnego, oraz dokonał szczegółowej oceny prawnej dochodzonego roszczenia, odwołując się także do stanowiska Sądu Najwyższego zawartego w uzasadnieniu do postanowienia z dnia 19 maja 2016 r., III CZP 20/16. Jakkolwiek z uwagi na wydanie przez Sąd Najwyższy postanowienia o odmowie udzielenia odpowiedzi na przedstawione pytania, nie był związany stanowiskiem zawartym w uzasadnieniu tego postanowienia, bowiem według art. 390 § 2 k.p.c. wiążący charakter ma uchwała, ale Sąd Apelacyjny przyjął to stanowisko jako własne, a nie jako wynik związania poglądami zawartymi w uzasadnieniu postanowienia.

Wbrew zarzutom strony powodowej Sąd Apelacyjny odniósł się do wszystkich zarzutów podniesionych w jej apelacji w wystarczającym do rozstrzygnięcia sprawy zakresie. Zarzut, że Sąd drugiej instancji nie podzielił koncepcji o możliwości skutecznego dochodzenia roszczeń odszkodowawczych także przez pośrednio poszkodowanych zachowaniem sprawcy miałby znaczenie, w kontekście określonej przez skarżącą podstawy pozwu i zaoferowanych dowodów, gdyby - przy zaaprobowaniu takiej koncepcji - wskazywane przez

powodową spółkę uchybienia w tym przedmiocie mogły mieć wpływ na wynik sprawy.

Antycypując potrzebę oceny materialno-prawnej dochodzonego przez powódkę roszczenia jako podmiot bezpośrednio poszkodowany, a w przypadku braku takiego przymiotu po stronie powodowej, jako ewentualnie podmiot pośrednio poszkodowany, koniecznym staje się, w ramach analizy zarzutów procesowych wyjaśnienie, czy w świetle inicjatywy dowodowej strony powodowej, podstawa faktyczna rozstrzygnięcia Sądu *meriti* jest prawidłowa (tj. w kontekście przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej, w szczególności szkody i jej wysokości, tak w zakresie straty, jak i utraconych korzyści oraz adekwatnego związku przyczynowego - art. 361 § 1 i 2 k.c.), a jeśli są w tej materii braki, czy ich istnienie mogło mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy (art. 398³ § 1 pkt 2 k.p.c.).

W orzecznictwie dopuszcza się również możliwość zakwestionowanie podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, wskutek braku określonych ustaleń faktycznych, zarzutem naruszenia prawa materialnego przez jego niezastosowanie, ponieważ o prawidłowym zastosowaniu prawa materialnego można mówić dopiero wówczas, gdy ustalenia stanowiące podstawę wydania zaskarżonego wyroku pozwalają na ocenę tego zastosowania (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 lutego 2013 r., III CSK 147/12, nie publ. oraz powołane tam orzecznictwo). Należy jednak przeprowadzić dystynkcję pomiędzy, z jednej strony, działaniem sądu w celu wyjaśnienia podstawy faktycznej, w zakresie implikowanym aktywnością dowodową stron, a z drugiej strony, zasadą działania sądu z urzędu na płaszczyźnie prawidłowego zastosowania prawa materialnego, która jest regułą obowiązującą sądy *meriti* (por. uchwała składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 31 stycznia 2008 r., III CZP 49/07). Ponadto zgodnie z art. 398¹³ § 1 k.p.c., Sąd Najwyższy rozpoznaje skargę kasacyjną w granicach zaskarżenia oraz w granicach podstaw; w granicach zaskarżenia bierze jednak rozwagę z urzędu nieważność postępowania. Sąd Najwyższy nie może wyjść poza konkretne podstawy (zarzuty) powołane w skardze kasacyjnej i poszukiwać z urzędu innych błędów wyroku Sądu drugiej instancji lub postępowania przed tym sądem niewskazanych przez skarżącego.

Sąd Apelacyjny oddalił powództwo stojąc na stanowisku, że powodowej spółce nie przysługiwał status bezpośrednio poszkodowanej, w sytuacji gdy to nie do niej był skierowany obowiązek publicznoprawny wynikający z bezprawnych decyzji podatkowych VAT I i VAT II, a ponadto - co ma znaczenie prawne w płaszczyźnie zarzutów kasacyjnych naruszenia prawa procesowego - uznał, że strona powodowa nie udowodniła uszczerbku z tytułu utraconych korzyści, zaś w odniesieniu do straty, to co najwyżej można mówić, iż wykazała ją w wysokości 1 090 459,53 zł, przyjętej przez Sąd Okręgowy, na podstawie zweryfikowanej opinii biegłej E. K., ale szkodę tę pokryła w całości kwota zwróconych przez organy skarbowe i przekazanych jej przez G. [...] S.A., obok należności głównej, odsetek w kwocie 1 848 892,10 zł.

Konstruuując podstawy faktyczne poniesionej szkody w postaci utraconych korzyści, strona powodowa wskazywała, że spółka O. , która uległa podziałowi przez wydzielenie działała na polskim rynku od 1988 r., jako wiodący producent i dystrybutor sprzętu komputerowego, a także dostawca rozwiązań informatycznych. O. S.A. posiadała 100% akcji w kapitale akcyjnym powodowej spółki, która wówczas działała pod firmą [...] T. S.A. Przejście na powodową spółkę części spółki O. w wyniku jej podziału miało na celu uporządkowanie skomplikowanej struktury spółki dzielonej poprzez wydzielenie się dwóch wyraźnie różniących się od siebie działalności, jednej związanej z prowadzeniem portalu internetowego i rozwojem technologii wspierającej oraz drugiej związanej ze sprzętem informatycznym, integracją systemową i rozwojem nowych przedsięwzięć. W wyniku podziału przez wydzielenie strona powodowa nabyła przedsiębiorstwo zajmujące się przede wszystkim produkcją i dystrybucją sprzętu komputerowego i w tym zakresie była uważana zarówno przez uczestników rynku, jak i organy podatkowe za kontynuatkę spółki dzielonej O. S.A., która była kojarzona na rynku z wiarygodnym i renomowanym producentem sprzętu komputerowego. Bezpośrednim skutkiem stanowiących źródło szkody decyzji skarbowych była utrata remonty powoda, w szczególności na rynku krajowym. Powszechnie znana informacja o rzekomym stosowaniu przez O. S.A. rozwiązań niezgodnych z prawem oraz skali tych transakcji bardzo szybko zmieniły dotychczasową bardzo dobrą opinię o powodowej spółce na wizerunek nieuczciwego podmiotu

gospodarczego prowadzącego działalność w sposób sprzeczny z prawem. Miało to wpływ na drastyczne obniżenie obrotów i stało się źródłem poniesionej szkody. Dodatkowo podanie do publicznej wiadomości informacji o wydaniu decyzji podatkowych określających zaległości podatkowe, za które powodowa spółka odpowiada jako osoba trzecia, a następnie wykazanie tych kwot w rachunku wyników w sprawozdaniu za II kwartał znacząco wpłynęły na zachowanie rynku, w tym aktualnych i potencjalnych jej kontrahentów.

Z ustaleń faktycznych Sądów *meriti* poczynionych na podstawie opinii biegłej z zakresu rachunkowości i ekonomiki przedsiębiorstw E. K. wynika, że nie było podstaw do budowania prognozy zakładającej zwiększanie się w każdym roku założonego w niej czasokresu sprzedaży produktów spółki, skoro zależało to od wielu czynników zewnętrznych dotyczących rynku komputerowego, na które spółka nie miała wpływu. Założenie konstrukcyjne dla określenia skali tego uszczerbku ma charakter tylko teoretyczny także dlatego, że jako punkt wyjścia dla czynienia dalszych założeń co do stałego wzrostu sprzedaży w latach kolejnych, przyjmuje się rok 2001, kiedy już odnotowano istotne pogorszenie sytuacji na rynku, na którym spółka prowadziła działalność. Spółka działała, tak przed jak i po wydaniu decyzji VAT I i VAT II, na rynku sprzedaży towarów i świadczenia usług cechującym się znacznym poziomem konkurencyjności, który już wówczas był objęty kryzysem związanym z pojawieniem się na nim podmiotów zagranicznych, oferujących te same towary i usługi z szeroko ujmowanego sektora IT i mających znaczne kapitały na promocję własnych produktów. Wskutek tego nastąpiło na znaczną skalę pogorszenia się sytuacji polskich podmiotów tego rynku. Ponadto jeszcze przed wydaniem wadliwych decyzji podatkowych rozpoczęła się restrukturyzacja O. S.A. Również według opinii instytutu naukowego, która stanowiła w tym zakresie podstawę ustaleń faktycznych Sądu odwoławczego, zakładany przez powodową spółkę, na podstawie prywatnej opinii spółki P. [...], rozmiar wzrostu marży O. S.A. możliwej do osiągnięcia ze sprzedaży w realiach ówczesnego rynku IT, był mało prawdopodobny. W opinii instytutu naukowego stwierdzono, że niska konkurencyjność O. S.A. w latach bezpośrednio poprzedzających wydanie decyzji podatkowych wynikała przede wszystkim: ze wzrostu natężenia konkurencji na rynku komputerowym, m.in. w związku z dynamicznym rozwojem podmiotów z

kapitałem zagranicznym; z „wyczerpywania się” modelu biznesowego dystrybutora (w związku z presją konkurencyjną ze strony producentów, funkcjonowanie dystrybutorów stawało się coraz trudniejsze); z trudności spółki w dostosowaniu poziomu kosztów sprzedaży i kosztów ogólnego zarządu do skali działalności. W ocenie biegłych z instytutu naukowego pogarszająca się sytuacja spółki miała też w związek z postępowaniami podatkowymi, ale nie była to jedyna przyczyna.

Biegła sądowa E. K. pogorszenia się sytuacji finansowej i zmniejszenia przychodów powodowej spółki nie łączyła z decyzjami podatkowymi VAT I i VAT II oraz z dnia 21 listopada 2002 r., natomiast według opinii instytutu naukowego decyzje podatkowe były jedną z przyczyn jej złej kondycji, ale nie skonkretyzowano zakresu tego wpływu. Biegli z instytutu przyjęli założenie, że wspomniane decyzje odbiły się negatywnie na wizerunku Spółki i jej renomie oraz podważyły jej uczciwość kupiecką, co miało wpływ na współpracę z dotychczasowymi kontrahentami i możliwość nawiązania nowych kontaktów handlowych. Taki jednak wniosek opierał się na samych danych księgowych dotyczących wysokości uzyskiwanych przez Spółkę dochodów. Tymczasem w sytuacji, gdy, w świetle opinii biegłej E. K. i opinii instytutu naukowego, nie budziło wątpliwości, że na pogorszenie się wyników gospodarczych powodowej spółki miały wpływ uwarunkowania rynkowe i sposób zarządzania tą Spółką (potwierdzają to także informacje samej strony powodowej zawarte w załączniku nr 6 do Planu restrukturyzacji spółki ze stycznia 2003 r., w którym nadto powołano jeszcze inne przyczyny, jak sytuacja w spółkach Grupy Kapitałowej O. S.A., złożonej z ponad 20 spółek, a także poziom kosztów sprzedaży i ogólnego zarządu w odniesieniu do zysku, por. k. 8-10), to fakt wpływu wymienionych decyzji na zachowanie jej kontrahentów w stosunku do strony powodowej powinien zostać wykazany także wspólnie z innymi środkami dowodowymi, gdyż same dane księgowe nie mogły stanowić wiarygodnego źródła dowodu tej okoliczności. Powinny być zostać zweryfikowane przez uzyskanie stosownych informacji od przedstawicieli podmiotów współpracujących ze spółką O. (przed podziałem) i ze stroną powodową przed podziałem, a także od przedstawicieli innych podmiotów działających w tej branży na rynku co do przyczyn ograniczenia tej współpracy, względnie jej zaniechania, ewentualnie niewchodzenia w relacje handlowe.

Tego rodzaju dowody były konieczne skoro wydanie decyzji podatkowych zbiegło się w czasie z pogorszeniem się sytuacji rynkowej w branży, w której powodowa spółka prowadziła działalność oraz z działaniami restrukturyzacyjnymi, które dotyczyły spółki przejmującej i spółki dzielonej. Oczywiście nie jest wykluczone, że wydanie tych decyzji mogło ujemnie oddziaływać na wolę i inicjatywę dotychczasowych i ewentualnie także nowych kontrahentów powodowej spółki, co miałoby w dalszej kolejności przełożenie na jej położenie ekonomiczne, ale jeśli zostało wykazane (w obu opiniach oraz w planie restrukturyzacyjnym powodowej spółki), że na pogorszenie się sytuacji spółki miały wpływ realia rynkowe i sposób zarządzania spółką, to równie dobrze wyłącznie gorsza koniunktura wywołana prawami rynkowymi, niezależnymi od tych decyzji i nieadekwatny ekonomicznie model zarządzania spółką oraz jej restrukturyzacja mogły być rzeczywistymi przyczynami zmniejszenia się przychodów. Strona powodowa nie zgłosiła wniosków dowodowych potwierdzających, że przyczyny zmniejszenia się obrotów handlowych tkwiły w negatywnej reakcji jej dotychczasowych kontrahentów na powyższe decyzje podatkowe organów skarbowych. Dowody te były niezbędne także i z tej przyczyny, że przecież wspomniane decyzje podatkowe nie były wynikiem działalności powodowej spółki, lecz spółki O. (przed podziałem), a zatem nie było racjonalnych podstaw do podejrzenia, a tym bardziej postrzegania powodowej spółki przez kontrahentów jako nieuczciwego kontrahenta. Wreszcie kolejnym argumentem przemawiającym za potrzebą zgłoszenia tego rodzaju dowodów jest okoliczność, że w wyniku planu podziału spółki O. przez wydzielenie kapitału zakładowy powodowej spółki został podwyższony o prawie 7 000 000 zł (konkretnie o 6 884 100 zł, czyli z 2 500 000 zł do 9 384 109 zł), ale jak wynika z tego planu przy spółce dzielonej pozostały znaczne aktywa majątkowe (k. 101-102), a wobec tego nie jest pewne, czy powodowa spółka została należycie dokapitalizowana w celu prowadzenia działalności, po podziale, w zakresie nabytego przedsiębiorstwa (dzielonej spółki), polegającej na produkcji i dystrybucji sprzętu komputerowego oraz osiągania przychodów na poziomie zakładanym w prywatnym opracowaniu spółki P. [...] i w opinii instytutu naukowego. W tym miejscu należy więc wyeksponować, że w istocie w wyniku podziału spółki O. przez wydzielenie na

stronę powodową nie przeszło całe przedsiębiorstwo (w rozumieniu art. 55¹ k.c.) spółki dzielonej, lecz jego część, a zatem można mówić o przejściu tylko zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Plan podziału został podpisany przez te same osoby, wchodzące w skład organów obydwu spółek.

Z tego względu opinia instytutu w części, w jakiej przyjęła tezę o wpływie także decyzji podatkowych na zmniejszenie obrotów handlowych powodowej spółki nie mogła stanowić podstawy ustaleń faktycznych, skoro założenie, na którym został oparty ten wniosek nie zostało zweryfikowane wiarygodnym materiałem dowodowym. Zawnioskowani przez powodową spółkę świadkowie jako jej oraz spółki dzielonej pracownicy nie mogli być wystarczającym i zarazem wiarygodnym źródłem dowodowym w tej kwestii. Poza tym zważywszy na to, że zostało wykazane, iż na sytuację powodowej spółki miało wpływ całe spektrum przyczyn, a szczególnie trudności występujące na rynku oraz sposób zarządzania spółką, a także restrukturyzacja spółki i trudna sytuacja spółek zależnych z Grupy Kapitałowej O. S.A., nie byłaby również wystarczająca dokumentacja dotycząca obrotów handlowych uzyskiwanych przez kontrahentów powodowej spółki przed i po wydaniu decyzji podatkowych. Z uwagi na to, że wskazywana przez skarżącą niechęć kontrahentów do kontynuacji z nią współpracy albo nawiązywania nowych relacji gospodarczych ma charakter subiektywny, jej potwierdzenie mogło nastąpić jedynie poprzez osobowe źródła - przedstawicieli dotychczasowych i potencjalnych kontrahentów strony powodowej. Tego typu materiał dowodowy mógłby mieć znaczenie, rzecz jasna, gdyby potwierdzał negatywne oddziaływanie decyzji podatkowych na współpracę i jej zakres z powodową spółką, także dla określenia ewentualnego rozmiaru wpływu tej przyczyny na ograniczenie jej przychodów, co przy stwierdzenia braku obiektywnej możliwości jego określenia, mogłoby również dostarczyć podstaw do zastosowania art. 322 k.p.c., który normuje jedną z zasad orzekania, odnoszącą się do strony faktycznej procesu i stanowi wyjątek od ogólnych reguł dowodowych, gdy ścisłe udowodnienie wysokości szkody jest niemożliwe lub nader utrudnione. Ubocznie tylko należy wskazać, że stanowiąc złagodzenie ujemnych skutków przewidzianych w art. 6 k.c., art. 322 k.p.c. nie może być traktowany jako remedium procesowe na braki w inicjatywie dowodowej

strony dochodzącej wskazanych w tym przepisie roszczeń. Niezależnie od tego w skardze kasacyjnej nie został podniesiony zarzut naruszenia art. 322 k.p.c.

W efekcie przy braku wykazania przez powodową spółkę, że przyczyną zmniejszenia jej obrotów handlowych, był szkodliwy wpływ decyzji podatkowych na aktywność kontrahentów w kierunku kontynuacji i zakresu współpracy z powodową spółką oraz zawierania nowych umów, przyjęta przez Sądy obu instancji podstawa faktyczna rozstrzygnięcia w zakresie roszczenia z tytułu utraconych korzyści, w kontekście także rozkładu ciężaru dowodu, jest prawidłowa. W zakresie inicjatywy dowodowej działania sądu z urzędu mogą mieć miejsce jedynie w wypadkach wyjątkowych. Jeśli spór jest prowadzony przez podmiot gospodarczy, reprezentowany przez profesjonalnych pełnomocników, tego rodzaju aktywność sądu mogłaby doprowadzić do naruszenia zasady kontradyktoryjności. Zresztą strona powodowa nie wskazuje w zarzutach kasacyjnych na naruszenie art. 232 zd. 2 k.p.c.

Jeżeli chodzi o dochodzone przez powódkę roszczenie odszkodowawcze pod postacią straty, to niezależnie od tego, czy skarżącej przysługiwałyby przymiot bezpośrednio, czy też pośrednio poszkodowanej przedmiotowymi decyzjami podatkowymi, w odniesieniu do sfery istotnych elementów z podstawy faktycznej trzeba mieć na uwadze okoliczność, iż strona powodowa realizując porozumienie z G. [...] S.A. przekazała jej środki finansowe w kwocie 16 367 420,70 zł, czyli na pokrycie całej zaległości wskazanej w decyzjach VAT I i VAT II (16 367 420, 70 zł, a ratalnie 17 571 979,10 zł; łącznie wpłaty wyniosły 16 718 437,70 zł, czyli spółka dzielona pokryła minimalną część, bo nieco tylko ponad 350 000 zł), które były adresowane do spółki G. [...] S.A. w związku z jej działalnością gospodarczą przed podziałem jako O. S.A. Niemniej jednak, w wyniku podziału spółki O. S.A. na stronę powodową, jakkolwiek przeszło przedsiębiorstwo spółki dzielonej, ale jak wynika z planu podziału, z wyłączeniem: środków finansowych w kwocie 28 000 000 zł, w postaci gotówki w kasie oraz zgromadzonych na wydzielonym rachunku bankowym w [...] Bank S.A.; 93 750 akcji X. S.A. w K.; praw i obowiązków wynikających z umowy pożyczki zawartej przez spółkę dzieloną i spółkę X. S.A. w dniu 16 sierpnia 2000 r. na kwotę 10 000 000 zł; 3 485 udziałów w spółce D. sp. z o.o. w K.; 500 000 akcji spółki przejmującej serii S oraz 2 000 000 akcji spółki przejmującej serii B

wyemitowanych na podstawie uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki przejmującej z dnia 23 maja 2001 r. (k. 101-102).

Wobec tego skoro na stronę powodową przeszła jedynie część majątku spółki dzielonej, w związku z działalnością której zostały wydane bezprawne decyzje VAT I i VAT II, to nie miało racjonalnego i kauzalnego uzasadnienia obciążenie spółki przejmującej całością zobowiązania spółki dzielonej, w dodatku w wysokości stanowiącej ok. 240% kwoty, o którą został podwyższony kapitał zakładowy powodowej spółki na skutek tego podziału. W istocie rzeczy, stopień partycypacji skarżącej, w związku z przejęciem przedsiębiorstwa spółki dzielonej, powinien odpowiadać stosunkowi, w jakim pozostaje wartość przejętego przedsiębiorstwa do wartości pozostałego majątku spółki dzielonej. Strona powodowa nie wykazała przyczyn, które uzasadniałyby jej zobowiązanie do przekazania środków na pokrycie całości zobowiązania podatkowego G. [...] S.A z bezprawnych decyzji VAT I i VAT II. Te kwestie i przyczyny przyjęcia takiego rozkładu dla ewentualnej odpowiedzialności pozwanego zostaną szczegółowo przedstawione w ramach oceny wystąpienia adekwatnego związku przyczynowego (oczywiście w ramach założenia, że strona powodowa jako pośrednio poszkodowana jest legitymowana do dochodzenia roszczenia odszkodowawczego, którego źródłem są w/wym bezprawne decyzje podatkowe).

Jak już była o tym mowa, w wyniku przejęcia przedsiębiorstwa spółki dzielonej, kapitał zakładowy skarżącej został podwyższony o kwotę prawie 7 000 000 zł. Pobieżna analizy wskazanych wyżej tych spośród wyłączeń, co do których określono wartość aktywów wskazuje, że wartość pozostałego przy spółce dzielonej majątku przekracza kilkakrotnie wysokość, o którą został podniesiony kapitał zakładowy spółki przejmującej. W związku z czym, dla prawidłowego wyznaczenia proporcji, w jakiej uzasadnione byłoby przekazanie przez powodową spółkę spółce dzielonej środków na pokrycie zobowiązań tej spółki wskazanych w bezprawnych decyzjach podatkowych VAT I i VAT II należało ustalić wartość przedsiębiorstwa spółki dzielonej w zakresie, w jakim przeszło na stronę powodową oraz wartość wynikających z planu podziału wyłączeń, tj. wartość spółki dzielonej po podziale.

Pomijając już okoliczność, że strona powodowa nie wносиła o dopuszczenie dowodu z opinii biegłego sądowego albo instytutu naukowego na okoliczność określenia wartości przejętego przedsiębiorstwa spółki dzielonej oraz wartości spółki dzielonej po podziale przez wydzielenie, to przede wszystkim nie przedstawiła materiału dowodowego, w postaci stosownej dokumentacji, która pozwoliłaby na poddanie ich ocenie z uwzględnieniem wiadomości specjalnych i ustalenie tych wartości. Ogólny wniosek o dopuszczenie dowodu z opinii biegłych sądowych z zakresu finansów przedsiębiorstw na okoliczność wysokości poniesionej szkody na skutek wydania decyzji VAT I i VAT II (k. 182) został zgłoszony przez skarżącą w replice na odpowiedź na pozew, który strona powodowa następnie doprecyzowała po kasatoryjnym wyroku Sądu Apelacyjnego w piśmie procesowym z dnia 20 października 2009 r. (k. 504 i n.), wnioskując o uwzględnienie danych i dokumentów wyszczególnionych w pkt 1-25, wśród których nie ma dokumentacji, która pozwoliłaby na określenie wartości przedsiębiorstwa w zakresie, w jakim przeszło na stronę powodową oraz pozostałej wartości majątku spółki dzielonej po podziale.

Ubocznie należy zauważyć, iż w aktach sprawy jest załącznik nr 3 do planu podziału, z którego wynika, że wartość majątku spółki O. S.A. na dzień 30 kwietnia 2001 r., czyli tuż przed podziałem, została określona na kwotę 153 053 000 zł. Zatem kwota, o jaką został podwyższony kapitał zakładowy powodowej spółki w wyniku podziału spółki O. przez wydzielenie, stanowił mniej niż 5% wartości majątku spółki dzielonej, zaś powodowa spółka miała w 100% pokryć zobowiązania podatkowe spółki dzielonej. Oczywiście proporcje wartości rynkowych przejętej przez powodową spółkę części przedsiębiorstwa spółki dzielonej i spółki dzielonej po podziale mogłyby wyglądać mniej drastycznie, ale konieczny byłby wniosek dowodowy o zasięgnięcie wiadomości specjalnych i stosowny materiał dowodowy, który nie został przedłożony i zawnioskowany przez stronę powodową. Wykazanie tych proporcji miałoby znaczenie dla określenia wysokości ewentualnej szkody pod postacią straty (im bowiem mniejsza kwota zobowiązania tym niższe koszty jej pozyskania), gdyż jak wynika z opinii spółki P. [...] (s. 16), sporządzonej na zlecenie powodowej spółki ponad połowa z przekazanej spółce dzielonej kwoty na pokrycie jej zobowiązań podatkowych z bezprawnych decyzji VAT I i VAT II pochodziła z

rachunku Escrow, co wobec zwrotu stronie powodowej tych należności po uchyleniu bezprawnych decyzji, nie może być kwalifikowane jako strata z tego tytułu, skoro z pozyskaniem tych kwot nie łączyły się dodatkowe koszty, tak jak np. przy emisji obligacji, w celu uzyskanie środków na pokrycie zobowiązania podatkowego spółki dzielonej.

Nadto nie ma też dokumentacji, na podstawie której biegli mogliby ustalić ewentualny uszczerbek (stratę) w związku z upadłością [...] E. S.A. Z twierdzeń bowiem strony powodowej oraz z powołanego prywatnego opracowania spółki P. [...] wynika, że z dochodzonej kwoty straty w wysokości 8 724 744 zł, kwota 4 785 000 zł była efektem upadłości tej spółki zależnej z Grupy Kapitałowej O., na skutek braku możliwości udzielenia tej spółce wsparcia finansowego, co z kolei było spowodowane koniecznością pokrycia zobowiązań podatkowych spółki dzielonej. Niezależnie od tego, że strona powodowa nie przedstawiła dokumentacji na okoliczność, że w ogóle udzielenie finansowego wsparcia tej spółce mogłoby zapobiec jej upadłości oraz jaki byłby to koszt, trzeba zauważyć, że z powołanego Planu restrukturyzacyjnego spółki O. S.A. ze stycznia 2003 r. wynika, iż spółki z Grupy Kapitałowej O. S.A. miały problemy finansowe w związku z realiami na rynku komputerowym IT, a ponadto w przypadku powodowej spółki wystąpiły inne przyczyny implikujące jej trudną sytuację finansową. Zatem przy braku wykazania, że bezprawne decyzje podatkowe miały w ogóle negatywny wpływ na współpracę kontrahentów dotychczasowych i nowych ze stroną powodową (co szczegółowo omówiono wyżej przy szkodzie w postaci utraconych korzyści), nie jest możliwe ustalenie, że strona powodowa mogłaby zapobiec upadłości spółki zależnej, gdyby nie konieczność spłaty zobowiązań podatkowych spółki dzielonej. Te same uwagi dotyczą elementów kreowanej straty takich jak: koszty poniesione – U. (788 200 zł) i wyprzedaż majątku (555 700 zł).

Reasumując, podobnie jak w odniesieniu do szkody i jej wysokości, w postaci utraconych korzyści, braki w zakresie inicjatywy dowodowej skarżącej powodują, że przyjęta przez Sąd drugiej instancji podstawa faktyczna rozstrzygnięcia w zakresie roszczenia z tytułu straty, jest prawidłowa.

W konsekwencji przedstawione wyżej luki w materiale dowodowym, obciążające stronę powodową, czynią bezzasadnymi pozostałe zarzutu kasacyjne naruszenia prawa procesowego. Jeśli bowiem strona powodowa nie dostarczyła istotnych dowodów, które miałyby znaczenie dla oceny faktów, przez pryzmat wiadomości specjalnych, to rozważania odnośnie do konstrukcji ewentualnej metody, którą mieliby zastosować biegli przy wyliczenia dochodzonej szkody stają się bezprzedmiotowe, tak samo jak i ocena zarzutu pominięcia wyjaśnień biegłej sądowej E. K. składanych w postępowaniu apelacyjnym oraz zarzutu opartego na uchyleniu jednego z pytań skierowanych do biegłej, bowiem ewentualne naruszenia prawa procesowego i tak nie miałyby wpływu na prawidłowość rozstrzygnięcia.

III. Ze względu na odmowę podjęcia uchwały co do przedstawionych do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu przez Sąd Apelacyjny pytań prawnych, Sąd Najwyższy rozpoznający skargę kasacyjną nie był związany ocenę prawną zawartą w uzasadnieniu postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 19 maja 2016 r. (art. 390 § 1 k.p.c.).

Strona powodowa wywodziła odpowiedzialność pozwanego Skarbu Państwa ze skutków decyzji VAT I i VAT II, których adresatem był jednak inny podmiot, którego dokonano podziału przez wydzielenie, o którym stanowi art. 529 pkt 4 k.s.h., tj. przez przeniesienie części majątku spółki dzielonej na stronę powodową. Stosownie do art. 531 § 1 i 2 k.s.h. spółka przejmująca wstępuje z dniem wydzielenia w prawa i obowiązki spółki dzielonej, określone w planie podziału. Na spółkę przejmującą przechodzą w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, pozostające w związku z przydzielonymi jej w planie podziału składnikami majątku spółki dzielonej, a które zostały przyznane spółce dzielonej, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej. Zgodnie z art. 546 § 1 k.s.h. za zobowiązania przypisane w planie podziału spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej pozostałe spółki, na które został przeniesiony majątek spółki dzielonej, odpowiadają solidarnie przez trzy lata od dnia ogłoszenia o podziale; przy czym odpowiedzialność ta jest ograniczona do wartości aktywów netto przyznanej jej w planie podziału.

Przepis art. 531 § 1 k.s.h. przewidujący wstąpienie spółki przejmującej lub spółek nowo zawiązanych w prawa i obowiązki spółki dzielonej odnosi się przede wszystkim do praw i obowiązków o charakterze cywilnoprawnym, a do praw i obowiązków publicznoprawnych, o tyle o ile przepisy normujących stosunki publicznoprawne nie regulują tych praw i obowiązków w sposób odmienny. Regulacja zawarta w art. 531 § 2 k.s.h. nie odnosi się do samych zobowiązań podatkowych, lecz uprawnień i powiązanych z nimi obowiązków wynikających w szczególności z zezwoleń, koncesji oraz ulg o charakterze administracyjnym, pozostające w związku z przydzielonymi spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej w planie podziału składnikami majątku spółki dzielonej, a które uzyskała wcześniej spółka dzielona, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej. Jako przykłady w tej materii mogą posłużyć przepisy art. 411 ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. - Prawo wodne (jedn. tekst: Dz. U. z 2021 r., poz. 624), art. 40 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (jedn. test: Dz. U. z 2020 r. poz. 1333), czy art. 36 i art. 49 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. - Prawo geologiczne i górnicze (jedn. tekst: Dz. U. z 2021 r. poz. 1420). Stanowiąc o zezwoleniach, koncesjach i ulgach, przepis art. 531 § 2 k.s.h. nawiązuje do składników majątkowych przedsiębiorstwa określonych w art. 55¹ pkt 5 k.c. (w zw. z art. 2 k.s.h.). Chodzi zatem o uprawnienia wynikające z określonych decyzji administracyjnych (np. pozwolenie wodnoprawne, koncesje na wydobywanie kopalin, koncesje na prowadzenie działalności energetycznej, koncesje wydawane na podstawie przepisów ustawy prawo górnicze i geologiczne). Niekiedy bowiem bez tych uprawnień o charakterze publicznoprawnym, nawet przy odpowiednim zorganizowaniu pozostałych składników, przedsiębiorstwo nie jest w stanie istnieć i prowadzić działalności gospodarczej. Stosownie do art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (jedn. tekst: Dz. U. z 2021, poz. 162; wcześniej art. 46 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, a przedtem art. 27 i n. ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. - Prawo działalności gospodarczej) wykonywanie działalności gospodarczej w dziedzinach mających szczególne znaczenie ze względu na bezpieczeństwo państwa lub obywateli albo inny ważny interes publiczny wymaga uzyskania koncesji wyłącznie, gdy działalność ta nie może być wykonywana jako wolna albo po uzyskaniu wpisu

do rejestru działalności regulowanej albo zezwolenia. Przepis art. 531 § 2 k.s.h. nie dotyczy uprawnień podatkowych, gdyż te są regulowane w Ordynacji podatkowej, łącznie z obowiązkami (np. art. 93 § 1), albo odrębnie od obowiązków (np. 93 § 6 w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2003 r.).

W przypadku zobowiązań podatkowych art. 531 § 1 k.s.h. jako przepis ogólny nie ma zastosowania, a to wobec regulacji szczególnej zawartej w Ordynacji podatkowej w rozdziale 14 (prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych) i w rozdziale 15 (odpowiedzialność podatkowa osób trzecich). Z tych przyczyn nie mają też zastosowania do zobowiązań podatkowych reguły zawarte w art. 546 § 1 k.s.h., przy czym w odniesieniu do zobowiązań cywilnoprawnych uzupełniające znaczenie ma przepis art. 55⁴ k.c. w zw. z art. 2 k.s.h. Natomiast przepis art. 55⁴ k.c. nie ma zastosowania do zobowiązań podatkowych, a to ze względu na szczególne przepisy w tej materii Ordynacji podatkowej (art. 112; por. też uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego z dnia 28 czerwca 2002 r., I CKN 841/00, OSNC 2003, nr 6, poz. 91).

W stanie faktycznym sprawy należało uwzględnić przepisy Ordynacji podatkowej z dnia 29 sierpnia 1997 r. według stanu prawnego z dnia wydania decyzji podatkowych VAT I i VAT II oraz decyzji z dnia 22 listopada 2002 r. (Dz. U. z 1997 r., Nr 137, poz. 926 ze zm.). W tym czasie miarodajnym, jako podstawa odpowiedzialności strony powodowej za zobowiązania podatkowe spółki dzielonej, jest przepis art. 112 Ordynacji podatkowej (nadal obowiązujący), według którego nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzeniem działalności gospodarczej chyba, że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych zaległościach, przy czym zakres odpowiedzialności nabywcy jest ograniczony do wartości nabytego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części. Nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, na gruncie prawa podatkowego, jest traktowany jako osoba trzecia.

Jakkolwiek decyzja administracyjna nakładająca na stronę powodową tego rodzaju odpowiedzialność została wydana (*nota bene* postępowanie w tym

przedmiocie zostało zainicjowane wnioskiem strony powodowej k. 477) w dniu 21 listopada 2002 r., ale nie może ona stanowić źródła roszczeń powodowej spółki, skoro nie została wzruszona w trybie administracyjnym, ani też nie stwierdzono wydania jej z rażącym naruszeniem prawa. Mało tego, wynikające z tej decyzji zobowiązanie podatkowe strony powodowej zostało na jej wniosek, złożony w dniu następnym po jej wydaniu, umorzone decyzją z dnia 22 stycznia 2003 r.

W stanie prawnym obowiązującym w chwili wydawania decyzji z dnia 21 listopada 2002 r., jak i decyzji VAT I i VAT II, w Ordynacji podatkowej nie było przepisów, które regulowałyby inaczej niż art. 112 Ordynacji podatkowej odpowiedzialność strony powodowej jako nabywcy części majątku spółki dzielonej na podstawie art. 529 § 1 pkt 4 k.s.h. (podział przez wydzielenie). Artykuł 93 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej w ówczesnej wersji nie normował sukcesji w sferze praw i obowiązków podatkowych w razie podziału osoby prawnej (w tym podziału spółki kapitałowej przez wydzielenie), lecz regulował wstąpienie nowej osoby prawnej we wszelkie, przewidziane w przepisach prawa podatkowego, prawa i obowiązki przekształconej osoby prawnej albo każdej z łączących się osób prawnych, a ponadto sukcesję spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia spółki nie mającej osobowości prawnej. Natomiast, zgodnie z art. 93 § 6 Ordynacji podatkowej, w przypadku podziału osoby prawnej, sukcesja w zakresie uprawnień podatkowych miała miejsce, gdy skutkiem tego podziału było wykreślenie dzielonej osoby prawnej z właściwego rejestru.

Dopiero na skutek nadania nowego brzmienia art. 93c § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, ustawą nowelizującą z dnia 30 czerwca 2005 r. (Dz. U. Nr 143, poz. 1199), uregulowano sukcesję praw i obowiązków podatkowych osoby prawnej dzielonej - na rzecz osób prawnych przejmujących lub osób prawnych powstałych w wyniku podziału - pozostające w związku z przydzielonymi im, w planie podziału, składnikami majątku; zasada ta miała też zastosowanie, gdy majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowił zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Wskazywany w zarzutach kasacyjnych art. 117 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, w wersji obowiązującej do 31 grudnia 2002 r., regulował odpowiedzialność osób

prawnych powstałych w wyniku podziału innej osoby prawnej, a przecież powodowa spółka nie powstała w wyniku podziału spółki O.. Odpowiedzialność osoby prawnej przejmującej majątek innej osoby prawnej w wyniku podziału została unormowana dopiero z dniem 1 stycznia 2003 r. (ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 169, poz. 1387, która w art. 1 pkt 96 dodała w art. 117 paragraf 3) i nie może mieć zastosowania w tej sprawie.

Decyzje podatkowe VAT I i VAT II nie mogły więc kreować zobowiązania powodowej spółki (przez odwołanie się do art. 93 § 7 Ordynacji podatkowej w ówczesnej wersji), skoro ich adresatem był inny podmiot – G. [...] S.A., a obowiązujące w tym czasie przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidywały sukcesji zobowiązań podatkowych w przypadku podziału spółki kapitałowej przez wydzielenie. Z tego względu w świetle treści powołanych bezprawnych decyzji podatkowych VAT I i VAT II stronie powodowej nie można przypisać statusu bezpośrednio poszkodowanej. Podstawę odpowiedzialności powodowej spółki za zobowiązania spółki dzielonej, w związku z nabyciem zorganizowanej części przedsiębiorstwa tej spółki, stanowił art. 112 Ordynacji podatkowej. Wydana jednak na podstawie tego przepisu decyzja z dnia 21 listopada 2002 r. nakładająca na stronę powodową odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki dzielonej, nie może być również źródłem jej szkody, skoro zobowiązanie z tego tytułu zostało umorzone decyzją z dnia 22 stycznia 2003 r.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego nie ma jednolitego stanowiska w kwestii skuteczności dochodzenia naprawienia szkody przez osobę, przeciwko której nie było skierowane bezpośrednie działanie sprawcy i która nie została dotknięta wprost skutkami zdarzenia sprawczego.

W przedstawionym już uzasadnieniu postanowienia z dnia 19 maja 2016 r. (III CZP 20/16), Sąd Najwyższy opowiedział się za ograniczeniem ponoszenia odpowiedzialności odszkodowawczej tylko w stosunku do bezpośrednio poszkodowanego. Podkreślił, że ograniczenie to pozostaje także w związku z koncepcją bezprawności względnej, w myśl której narusza określona normę prawną i tym samym jest bezprawne tylko zachowanie godzące w interesy

podmiotów chronionych przez tę normę, a zatem zachowanie, które nie godzi w interesy podmiotów chronionych przez tę normę nie może być uznane za sprzeczne z tą normą i uzasadniać zależnej od bezprawności odpowiedzialności odszkodowawczej wobec innych podmiotów niż chronione przez tę normę. Pogląd kwestionujący koncepcję bezprawności względnej prowadzi do nadmiernego rozszerzenia granic odpowiedzialności odszkodowawczej także ze względu na to, że sam adekwatny związek przyczynowy wyznacza stosunkowo szeroki zakres odpowiedzialności (por. też wyroki Sądu Najwyższego z dnia 28 grudnia 1972 r., I CR 615/72, OSPiKA 1974, nr 1, poz. 7, z dnia 13 października 1987 r., IV CR 266/87, OSPiKA 1989, nr 7-12, poz. 146, z dnia 14 stycznia 2005 r., III CK 193/04, nie publ., z dnia 24 września 2008 r., II CSK 177/08, nie publ. oraz uzasadnienie uchwały z dnia 27 kwietnia 2001 r., III CZP 5/01, OSP 2003, nr 6, poz. 74).

Konkurujące stanowisko kreuje roszczenie odszkodowawcze przeciwko sprawcy także po stronie tego, kto wskutek działania sprawczego doznał pośrednio szkody, o ile pozostaje ona w normalnym związku przyczynowym z zachowaniem sprawcy, a zatem naprawieniu podlega nie tylko szkoda bezpośrednia, ale i szkoda pośrednia. W wyroku z dnia 22 czerwca 2012 r., V CSK 338/11 (nie publ.), Sąd Najwyższy odwołał się do poglądu Trybunału Konstytucyjnego wyrażonego w wyroku z dnia 23 września 2003 r., K 20/02 (OTK-A 2003, nr 7, poz. 76), w którym Trybunał stwierdził, że artykuł 77 ust. 1 Konstytucji RP kreuje podmiotowe prawo konstytucyjne na rzecz osoby, której wyrządzono szkodę bezprawnymi działaniami władzy publicznej, oraz wprowadza zasadę, że każda szkoda wyrządzona bezprawnym zachowaniem władzy publicznej powinna podlegać reparacji i poszkodowanemu służy w tym względzie prawo do domagania się jej naprawienia. Sąd Najwyższy powołał się też na zasadę (1) Rekomendacji Nr R (84) 15 w sprawie odpowiedzialności władzy publicznej, przyjętej dnia 18 września 1984 r. przez Komitet Ministrów Rady Europy, według której szkody spowodowane zachowaniem władzy publicznej, jakiego w postępowaniu pokrzywdzony (którego Rekomendacja definiuje jako osobę poszkodowaną oraz każdą inną osobę, która może rościć sobie prawo do odszkodowania) mógł, według prawa, rozsądnie oczekiwać powinno być wynagradzane. W podobnym nurcie wypowiedział się też

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 12 czerwca 2002 r., III CKN 694/00, OSNC 2003, nr 9, poz. 124 oraz w wyroku z dnia 26 marca 2014 r., V CSK 284/13, nie publ.).

W wyroku z dnia 11 grudnia 2008 r., IV CSK 349/08 (nie publ.), Sąd Najwyższy podkreślił, że użyty w art. 415 k.c. zwrot „drugiemu” odnoszący się do osoby poszkodowanej w wyniku deliktu, ogranicza odpowiedzialność sprawcy szkody i w wyniku takiego brzmienia przepisu ponosi on odpowiedzialność wobec tych podmiotów, przeciwko którym było skierowane działanie sprawcy, z wyjątkiem tych przypadków, w których przepisy szczególne przewidują inną zasadę, przy czym stanowisko to nie rozstrzyga o tym, jakie przesłanki decydują w konkretnych okolicznościach o zakwalifikowaniu działania sprawcy jako skierowanego przeciwko określonemu podmiotowi, a w konsekwencji jedynie kryterium normalnego związku przyczynowego może być uznane za ustawową przesłankę rozstrzygającą o tym, przeciwko którym podmiotom było skierowane działanie sprawcy szkody i w efekcie o określeniu kręgu podmiotów uprawnionych do dochodzenia odszkodowania.

W sytuacji, gdy została wydana decyzja umarzająca zobowiązanie strony powodowej wynikające z decyzji z dnia 21 listopada 2002 r. z tytułu jej odpowiedzialności za zobowiązania dzielonej spółki (określone w bezprawnych decyzjach podatkowych VAT I i VAT II), przypisanie powodowej spółce statusu podmiotu pośrednio poszkodowanego tymi bezprawnymi decyzjami, w płaszczyźnie adekwatnego związku przyczynowego, jest mocno wątpliwe, tym bardziej w sytuacji, gdy w czasie mającym znaczenie dla rozstrzygnięcia, nie było innych przepisów (poza tymi, które stały się podstawą wydania decyzji z dnia 21 listopada 2002 r.), rodzących odpowiedzialność strony powodowej za zobowiązania podatkowe spółki dzielonej w stosunku do organów podatkowych.

Z art. 361 § 2 k.c. wynika, że zakres zobowiązania sprawcy do naprawienia szkody jest wyznaczony przez adekwatny związek przyczynowy, czyli odpowiada on w granicach normalnych następstw działania lub zaniechania, z których szkoda wynikła (art. 361 § 1 k.c.). Normalnymi następstwami zdarzenia, z którego wynikła szkoda, są następstwa, jakie tego rodzaju zdarzenie jest w ogóle w stanie wywołać i w zwyczajnym biegu rzeczy, a nie tylko na skutek szczególnego zbiegu okoliczności, z reguły je wywołuje. Natomiast anormalne jest następstwo,

gdy doszło do niego z powodu zdarzenia niezwykłego, nienormalnego, niemieszczącego się w granicach doświadczenia życiowego, na skutek nadzwyczajnego zbiegu okoliczności, którego przeciętnie nie bierze się w rachubę. W granicach normalnego, zwykłego przebiegu zdarzeń odpowiedzialność za szkodę może powodować nie tylko przyczyna bezpośrednio ją wywołująca, lecz także dalsza, pośrednia, chyba że jej następstwa pozostają w tak luźnym związku przyczynowym, iż ich uwzględnienie wykraczałoby poza normalną prawidłowość zjawisk, ocenianą według doświadczenia życiowego i aktualnego stanu wiedzy (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 lutego 2006 r., III CSK 135/05, nie publ.).

Związek przyczynowy jest kategorią obiektywną i należy go pojmować jako obiektywne powiązanie ze sobą zjawiska nazwanego przyczyną ze zjawiskiem określonym jako skutek. Istnienie związku przyczynowego jako zjawiska obiektywnego jest determinowane okolicznościami faktycznymi konkretnej sprawy. Koncepcja adekwatnego związku przyczynowego przyjmuje, że następstwa normalne badanej przyczyny nie muszą stanowić jej skutków czasowo „bezpośrednich”, bowiem obowiązek odszkodowawczy powstaje zarówno w przypadku prostych powiązań kauzalnych, jak i bardziej złożonych, w których relacje kauzalne są wielocłonowe (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 grudnia 2005 r., III CK 298/05, nie publ.).

Kwestia związku przyczynowego jako przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej może stosownie do okoliczności występować w prostym układzie zjawisk, w którym przyczyna i skutek pozostają blisko względem siebie, w niektórych jednak wypadkach stosunek między przyczyną i skutkiem jest również bezpośredni, ale oddzielony pewnym łańcuchem zjawisk, z których każde następne jest wynikiem koniecznym poprzedniego z takim skutkiem, że pierwsze i ostatnie ogniwo związku (ciągu) przyczynowego pozostają blisko i nieodłącznie od siebie (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 stycznia 1974 r., II CR 730/73, nie publ.).

Treść decyzji z dnia 22 stycznia 2003 r. (umarzająca stronie powodowej zobowiązanie) wskazuje, iż w stosunku do Skarbu Państwa reprezentowanego przez organy skarbowe strona powodowa nie była zobowiązana do świadczenia.

W związku z czym, wystąpienie po jej stronie szkody, jest związane z zobowiązaniem cywilnoprawnym do pokrywania zobowiązań podatkowych spółki dzielonej związanych z jej działalnością przed podziałem, które przyjęła na siebie w stosunku do spółki dzielonej w porozumieniu z dnia 26 lutego 2002 r. Jednak nawet zakwalifikowanie takiej sytuacji, jako mieszczącej się co do zasady w ramach adekwatnego związku przyczynowego jako przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej pozwanego Skarbu Państwa nie oznacza, że jego zakres jest taki, jak go identyfikuje strona powodowa. Jak już była o tym mowa w ramach oceny zarzutów kasacyjnych naruszenia prawa procesowego, według planu podziału z dnia 30 maja 2001 r. powodowa spółka nie przejęła całego przedsiębiorstwa spółki dzielonej, lecz w istocie jego zorganizowaną część, a to ze względu na wyłączenie szeregu składników majątkowych o dużej wartości, które pozostały w spółce dzielonej po podziale (k. 101-102). Jeśli zatem na spółkę przejmującą przeszła jedynie część majątku spółki dzielonej, z działalnością której powstały sporne zobowiązania podatkowe, to oczywistym jest, że nie było uzasadnionych racji do przyjęcia, iż ewentualna odpowiedzialność Skarbu Państwa w stosunku do strony powodowej rozciąga się poza zakres wyznaczony stosunkiem wartości przejętej części przedsiębiorstwa do wartości pozostałego, po wydzieleniu tej części, majątku spółki dzielonej. Strona powodowa pokryła w całości zobowiązanie podatkowe spółki dzielonej (w kwocie 16 367 420,70 zł), w sytuacji gdy w związku z podziałem kapitał zakładowy strony powodowej uległ podwyższeniu o kwotę 6 884 108 zł, a tymczasem z planu podziału wynika, że w spółce dzielonej pozostały środki pieniężne w kwocie 28 000 000 zł oraz wierzytelność z tytułu umowy pożyczki w kwocie 10 000 000 zł, a także inne aktywa majątkowe, których wartość nie została w tym planie określona, jakkolwiek z załącznika nr 3 do planu podziału wynika, że według stanu przed podziałem spółki dzielonej O. S.A. wartość jej majątku wyniosła 153 053 000 zł.

Strona powodowa nie przedstawiła dowodów, na podstawie których możliwe byłoby ustalenie rynkowej wartości przejętej przez nią w wyniku podziału części przedsiębiorstwa oraz rynkowej wartości spółki dzielonej po wydzieleniu części przedsiębiorstwa, a w konsekwencji nie wykazała zakresu adekwatnego związku przyczynowego, który miałby zachodzić pomiędzy wydaniem bezprawnych decyzji

podatkowych VAT I i VAT II a poniesioną szkodą. Rozciągnięcie tego związku przyczynowego na całe zobowiązanie cywilnoprawne strony powodowej, którego wysokość stanowi prawie 240% kwoty o jaką kapitał zakładowy wzrósł w wyniku przejęcia nie znajduje merytorycznego uzasadnienia, wszak zobowiązanie to związane było z działalnością całego przedsiębiorstwa spółki dzielonej, a nie tylko z nabytą przez powódkę jego częścią. Należy zaznaczyć, że zarówno kodeks cywilny (art. 55⁴ zd. 2 k.c.), kodeks spółek handlowych (art. 546 § 1 zd. 2), jak i Ordynacja podatkowa (art. 112 § 3, art. 117 § 2) stanowią o odpowiedzialności do wysokości nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo wartości nabytych aktywów. Nadto dla przesłanki adekwatnego związku przyczynowego determinującego odpowiedzialność pozwanego wobec powódki jako pośrednio poszkodowanej, zważywszy na umorzenie stronie powodowej zobowiązania (które pokrywała spółce dzielonej), przy braku innej podstawy prawnej wynikającej z przepisów Ordynacji podatkowej, istotne znaczenie ma brak wykazania przez powódkę kauzy dla przyjęcia zobowiązania w wysokości drastycznie nieproporcjonalnej do wartości nabytej części przedsiębiorstwa dzielonej spółki, w kontekście także pozostałego przy spółce dzielonej majątku, z działalnością której zostały wydane bezprawne decyzje VAT I i VAT II - do niej adresowane.

Naprawienie szkody obejmuje straty, które poszkodowany poniósł, oraz korzyści, które mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono (art. 361 § 2 k.c.). Strata (*damnum emergens*) polega na zmniejszeniu majątku poszkodowanego (w tym spowodowanego zwiększeniem zobowiązań), wskutek zdarzenia, z którym związana jest odpowiedzialność sprawcy szkody, zaś szkoda w postaci utraconych korzyści (*lucrum cessans*), ma miejsce w sytuacji, gdy majątek poszkodowanego nie wzrósł tak, jakby to się stało, gdyby nie nastąpiło zdarzenie sprawcze. Dla ustalenia istnienia i wielkości szkody majątkowej trzeba porównać rzeczywisty stan majątku poszkodowanego po zdarzeniu sprawczym ze stanem hipotetycznym, a mianowicie takim, jaki by istniał, gdyby nie nastąpiło zdarzenie sprawcze. Jeśli zatem, stan rzeczywisty majątku poszkodowanego jest niższy od stanu hipotetycznego, przy czym różnica ta jest większa, iżby to wynikało z porównania stanu rzeczywistego ze stanem sprzed powstania zdarzenia

sprawczego, wówczas poszkodowany poniósł szkodę obejmującą łącznie stratę i utracone korzyści.

Ustalenie szkody w postaci utraconych korzyści ma charakter hipotetyczny i polega na przyjęciu na podstawie okoliczności, które wystąpiły po okresie spodziewanego zysku, że zysk w okresie poprzednim zostałby osiągnięty. Istotne znaczenie ma zatem zbadanie zachowania się poszkodowanego tak przed, jak i po nastąpieniu zdarzenia szkodzącego (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 16 grudnia 1998 r. III CKN 75/98, nie publ.). Szkada taka musi być przez poszkodowanego wykazana z tak dużym prawdopodobieństwem, że uzasadnia ono w świetle doświadczenia życiowego przyjęcie, że utrata korzyści rzeczywiście nastąpiła (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 3 października 1979 r., II CR 304/79, OSNC 1980, nr 9, poz. 164, z dnia 28 stycznia 1999 r., III CKN 133/98, nie publ, z dnia 21 czerwca 2001 r., IV CKN 382/00, nie publ.). Spodziewany zysk musi pozostawać w normalnym związku przyczynowym, czyli ma być bezpośrednim skutkiem zdarzenia powodującego szkodę.

Szkodę w postaci utraconych korzyści powodowa spółka opierała na tym, że skutkiem decyzji podatkowych VAT I i VAT II była utrata jej renomy na rynku krajowym, ponieważ powszechnie znana informacja o rzekomym stosowaniu przez spółkę dzieloną rozwiązań niezgodnych z prawem oraz skali tych transakcji bardzo szybko zmieniły dotychczasową bardzo dobrą opinię o powodowej spółce na wizerunek nieuczciwego podmiotu gospodarczego prowadzącego działalność w sposób spreczny z prawem. Miało to wpływ na drastyczne obniżenie obrotów i stało się źródłem poniesionej szkody. Ponadto podanie do publicznej wiadomości informacji o wydaniu decyzji podatkowych określających zaległości podatkowe, za które powodowa spółka odpowiada jako osoba trzecia, a następnie wykazanie tych kwot w rachunku wyników w sprawozdaniu znacząco wpłynęły na zachowanie rynku, w tym aktualnych i potencjalnych jej kontrahentów.

Strona powodowa nie przedstawiła dowodów z osobowych źródeł dowodu - przedstawicieli kontrahentów, którzy w zakresie wydzielonej na rzecz powodowej spółki w wyniku podziału części przedsiębiorstwa współpracowali z dzieloną spółką, jak również z zeznań przedstawicieli kontrahentów, z którymi strona powodowa

współpracowała przed podziałem, na okoliczność przyczyn, które zadecydowały o ograniczeniu albo zaprzestaniu współpracy ze stroną powodową po podziale, a także z zeznań przedstawicieli innych podmiotów działających w tej branży na rynku odnośnie do przyczyn nienawiązywania kontraktów handlowych ze stroną powodową po podziale. Należy bowiem zauważyć, że jakkolwiek nie można wykluczyć w ogóle negatywnego wpływu decyzji podatkowych VAT I i VAT II na obroty gospodarcze strony powodowej, to jednak koniecznym było wykazanie tej okoliczności, gdyż jak była o tym mowa przy ocenie zarzutów kasacyjnych naruszenia prawa procesowego, z opinii biegłej E. K. i opinii instytutu naukowego wynikało, że na wysokość przychodów powodowej spółki miała wpływ trudna sytuacja rynkowa w branży, w której powodowa spółka prowadziła działalność po podziale (spowodowana konkurencyjnością podmiotów zagranicznych), a także model biznesowego zarządzania powodową spółką oraz jej restrukturyzacja. Wykazanie tego rodzaju negatywnego wpływu decyzji podatkowych na kontynuację i nawiązywanie przez powódkę nowych kontaktów gospodarczych otworzyłoby dopiero drogę do określenia zakresu tej przyczyny na wysokość przychodów, w kontekście zakresu innych przyczyn nie pozostających w związku przyczynowym z tymi decyzjami.

W przypadku szkody pod postacią straty brak wykazania zakresu adekwatnego związku przyczynowego wynikającego z porównania wartości przejętej przez powodową spółkę części przedsiębiorstwa spółki dzielonej do wartości majątku spółki dzielonej po podziale i odniesienie tego współczynnika do kwoty zobowiązania podatkowego spółki dzielonej wynikającego z decyzji podatkowych VAT I i VAT II, uniemożliwia ustalenie wysokości tego rodzaju szkody. Przy zakresie zobowiązania w stosunku do spółki dzielonej z tytułu pokrycia jej zobowiązania podatkowego, determinowanej wartością przejętej części przedsiębiorstwa spółki dzielonej, globalna kwota wskazywanej przez powódkę szkody jako straty byłaby bez wątpienia niższa. Ustalenie tego zakresu miałoby istotne znaczenie, a to chociażby w kontekście tego, że ponad połowa kwoty wpłaconej na pokrycie zobowiązań podatkowych spółki dzielonej pochodziła ze środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku Escrow, a zatem z ich pozyskaniem nie łączyły się tego rodzaju wydatki jak związane z emisją obligacji,

które podlegałyby zrekompensowaniu w ramach szkody w postaci straty, w sytuacji gdy wpłacone środki, co niesporne, zostały powódce zwrócone. Poza tym, strona powodowa, po zwrocie przez organy skarbowe spółce dzielonej – G. [...] S.A. środków przekazanych na realizację bezprawnych decyzji podatkowych, otrzymała także kwotę odsetek, która w razie wykazania przez powódkę wysokości szkody (straty) podlegałaby zaliczeniu na jej poczet w myśl zasady *compensatio lucri cum damno*. Przede wszystkim bowiem skoro strona powodowa nie była bezpośrednim adresatem decyzji VAT I i VAT II, to w stosunku do niej, jako pośrednio poszkodowanej, o wymagalności roszczenia uzasadniającego naliczenie odsetek, można byłoby mówić dopiero w razie wezwania pozwanego Skarbu Państwa do zwrotu (art. 455 k.c.), a tymczasem kwota przekazanego kapitału została zwrócona stronie powodowej przed skierowaniem wezwania do pozwanego. Wobec tego zwrócona jej kwota odsetek w kwocie 1 451 111,02 zł (jako różnica pomiędzy kwotą 17 818 531,72 zł, która została zwrócona powódce, a kwotą 16 367 420,70 zł przekazaną przez powódkę spółce dzielonej), obok kapitału, stanowi po jej stronie korzyść majątkową podlegającą zaliczeniu na poczet szkody pod postacią straty, która nawet przy przyjęciu, że cała kwota przekazana (16 367 420,70 zł) pozostaje w związku przyczynowym z wydaniem bezprawnych decyzji VAT I i VAT II, została ustalona przez Sądy *meriti* na kwotę 1 090 459,53 zł.

Z tych przyczyn bezprzedmiotowa stała się też ocena zarzutu kasacyjnego naruszenia art. 362 k.c. Jakkolwiek ubocznie tylko wskazać należy, że porozumienie z dnia 26 lutego 2002 r., zawarte pomiędzy powodową spółką i spółką dzieloną, miało charakter cywilnoprawny i nie rodziło skutków prawnych w stosunku do pozwanego Skarbu Państwa, jak również taki rozkład obowiązków w zakresie pokrycia w całości zobowiązań podatkowych spółki dzielonej związanych z jej działalnością przed podziałem nie wynikał z przepisów prawa podatkowego. Umożnienie przez organ podatkowy stronie powodowej w całości zobowiązań z tytułu jej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki dzielonej mógł w stosunku do pozwanego Skarbu Państwa uzasadniać, w ramach szeroko rozumianej kategorii adekwatnego związku przyczynowego (i przyjęcia, że status osoby poszkodowanej pośrednio implikuje legitymację do dochodzenia odszkodowania), co najwyższej odpowiedzialność odszkodowawczą, której zakres

wyznaczała, odniesiona do wysokości zobowiązania podatkowego spółki dzielonej, proporcja w zakresie wartości nabytej części przedsiębiorstwa do wartości pozostałego majątku spółki dzielonej. Jedynie w tym zakresie w stosunku do Skarbu Państwa można byłoby mówić o wynikającej z planu podziału podstawie zobowiązania strony powodowej do pokrycia zobowiązań podatkowych spółki dzielonej. W związku z tym, przyjęcie przez stronę powodową w stosunku do spółki dzielonej w szerszym zakresie obowiązku spłaty jej zobowiązań podatkowych powstałych przed podziałem, w relacjach z pozwanym Skarbem Państwa może być jednak uznane za przyczynę się do powstania szkody (tj. ponad tę proporcję). Trzeba też wyeksponować, że spełnienie świadczeń w stosunkach pomiędzy stroną powodową i spółką dzieloną, w ramach których powodowa spółka przyjęła na siebie nieproporcjonalny w stosunku do wartości nabytych aktywów obowiązek pokrycia zobowiązań, nie może powodową spółkę jako pośrednio poszkodowaną stawiać w lepszym położeniu w stosunku do pozwanego niż spółkę dzieloną (bezpośrednio poszkodowaną bezprawnymi decyzjami), która przecież miała zdecydowanie większy majątek i wobec tego pokrycie z jej majątku tych zobowiązań podatkowych byłoby zdecydowanie mniej dolegliwe, podobnie jak w przypadku, gdyby obie spółki pokryły te zobowiązania w proporcji wynikającej z wartości nabytych aktywów (strona powodowa) i wartości pozostałych po podziale (spółka dzielona).

W tym stanie rzeczy Sąd Najwyższy oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c., a o kosztach postępowania kasacyjnego orzekł na podstawie art. 98 § 3 k.p.c. w zw. z art. 99 k.p.c., art. 391 § 1 k.p.c., art. 398²¹ k.p.c. oraz w zw. z art. 32 ust. 3 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej (jedn. tekst: Dz. U. z 2020, poz. 762) w zw. z § 2 pkt 9, § 10 ust. 4 pkt 2 i § 20 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie, Dz. U. z 2015 r. poz. 1800 ze zm., w zw. z § 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie opłat za czynności adwokackie, Dz. U. z 2016 r. poz. 1668).

jw.

a.s.