

Sygn. akt V ACa 402/17

# WYROK

## W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 7 czerwca 2018 r.

**Sąd Apelacyjny w Warszawie V Wydział Cywilny w składzie następującym:**

Przewodniczący: SSA Ewa Kaniok (spr.)

Sędziowie: SA Alicja Fronczyk

SO del. Monika Włodarczyk

Protokolant: sekr. sądowy Dorota Jędrak

po rozpoznaniu w dniu 7 czerwca 2018 r. w Warszawie

na rozprawie

sprawy z powództwa (...) z siedzibą w D.

przeciwko Skarbowi Państwa – Naczelnikowi Drugiego Urzędu Skarbowego (...)

o zapłatę

na skutek apelacji obu stron

od wyroku Sądu Okręgowego Warszawa-Praga w Warszawie

z dnia 22 lipca 2016 r., sygn. akt I C 287/16

**I. zmienia zaskarżony wyrok:**

a) **w punkcie pierwszym w ten sposób, że oddala powództwo,**

b) **w punkcie trzecim w ten sposób, że uchyla zawarte w nim rozstrzygnięcie,**

c) **w punkcie czwartym w ten sposób, że zasądza od (...)**

**z siedzibą w D. na rzecz Skarbu Państwa – Prokuratorii Generalnej RP dalszą kwotę 5760 (pięć tysięcy siedemset sześćdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego;**

**II. oddala apelację powoda;**

**III. zasądza od (...) z siedzibą w D. na rzecz Skarbu Państwa – Prokuratorii Generalnej RP kwotę 10800 (dziesięć tysięcy osiemset) złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego za drugą instancję;**

**IV. nakazuje pobrać od (...) z siedzibą w D. na rzecz Skarbu Państwa – Sądu Okręgowego Warszawa-Praga w Warszawie kwotę 17299 zł (siedemnaście tysięcy dwieście dziewięćdziesiąt dziewięć złotych) tytułem opłaty od apelacji.**

Alicja Fronczyk Ewa Kaniok Monika Włodarczyk

## UZASADNIENIE

Pozwem z dnia 11 marca 2016 r. V. G. z siedzibą w Republice Federalnej Niemiec, będąca następcą prawnym spółki (...) (dalej V.) wniosła o wydanie nakazu zapłaty w postępowaniu upominawczym, i zobowiązanie Skarbu Państwa – Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego (...) do zapłaty w ciągu dwóch tygodni od dnia doręczenia nakazu zapłaty kwoty 200.100,00 EUR wraz z ustawowymi odsetkami od dnia wniesienia pozwu do dnia zapłaty. W przypadku wniesienia przez Pozwanego sprzeciwu od nakazu zapłaty wniosła o skierowanie sprawy do rozpoznania w trybie zwykłym.

W uzasadnieniu pozwu wskazano, iż Spółka dochodzi od Skarbu Państwa odszkodowania za szkodę wynikającą z bezprawnego zaniechania wypłaty na rzecz jej poprzedniczki prawnej należnych środków z tytułu zwrotu podatku VAT wraz z odsetkami (art. 417 § 1 k.c.). Powód jest zagranicznym podmiotem gospodarczym działającym na rynku telekomunikacyjnym. W latach 2000-2004 nabywał na terenie Polski usługi, uiszczając w ich cenie podatek VAT (w kwocie ponad 20 mln zł). Na podstawie przepisów prawa podatkowego kwota poniesionego podatku VAT powinna była zostać mu zwrócona w całości przez organ podatkowy w terminie 6 miesięcy od złożenia przez niego stosownego wniosku. W rzeczywistości całość należnych środków została zwrócona przez organ podatkowy dopiero po okresie długoletniego (ponad 10 lat) sporu (tj. w 2013 roku).

W 2010 roku V. zwrócił się do profesjonalnego, międzynarodowego podmiotu doradztwa podatkowego - (...)o pomoc w odzyskaniu przysługujących mu należności. Ponadto, w związku z koniecznością prowadzenia sporu nawiązał współpracę z radcą prawnym A. H. celem reprezentowania Spółki przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi. Z tytułu usług świadczonych przez powyższe podmioty obejmujących merytoryczną i procesową obsługę sporu z organami podatkowymi, powód poniósł koszty związane z wynagrodzeniem tych podmiotów. W wyniku wydania wyroków Spółce zostały zwrócone jedynie koszty zastępstwa procesowego przed sądami administracyjnymi – tj. koszty pełnomocnika procesowego, stąd w niniejszej sprawie powód dochodzi odszkodowania w kwocie poniesionych kosztów wynagrodzenia na rzecz doradców tj. spółki (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W., zdaniem powoda niezbędnych dla skutecznego dochodzenia należnych powodowi środków. Wysokość dochodzonej kwoty VAT (ponad 20 mln złotych), a następnie oprocentowania (ponad 11 mln złotych) oraz charakter sprawy, uzasadniały obsługę doradców uznanego, międzynarodowego podmiotu doradztwa podatkowego. W zleconych im czterech sprawach doradcy ustalili zakres uprawnień powoda, opracowali strategię postępowania oraz argumentację merytoryczną użytą w sporze przez pełnomocnika procesowego reprezentującego powoda w postępowaniach przed organami administracyjnymi - opracowywali projekty wszystkich pism. Opracowana przez doradców koncepcja okazała się skuteczna i doprowadziła do zwrotu powodowi należnych kwot przez organy podatkowe. Zatem koszty poniesione przez powoda z tytułu wynagrodzenia doradców stanowią element szkody podlegającej naprawieniu na podstawie art. 77 Konstytucji i art. 417 k.c. - co potwierdza orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i sądów powszechnych. Jedynym powodem poniesienia przez powoda kosztów doradców jest wieloletnie i bezprawne zaniechanie organów władzy publicznej.

Skarb Państwa wniósł o oddalenie powództwa w całości i zasądzenie kosztów procesu.

W uzasadnieniu wskazano, iż w ramach postępowań administracyjnych doszło do zasądzenia na rzecz powodowej Spółki kosztów reprezentacji przez zawodowego pełnomocnika. Nadto powód nie wyjaśnia w oparciu o jakie kryteria zostało ustalone z doradcą wynagrodzenie w kwocie 200.100,00 EUR. W wywodzie podniesiono: zarzut kompensacji (zasada *compensatio lucri cum damno*) wskazywanego przez powoda uszczerbku majątkowego, poprzez korzyści jakie uzyskał z tytułu oprocentowania od nadpłat niezwróconych w terminie, zarzut niezasadności utożsamiania poniesionego zgodnie z wolą strony powodowej wydatku ze szkodą w rozumieniu art. 361 § 2 k.c., zarzut niezasadności dochodzenia zwrotu kosztów postępowania publicznoprawnego poza tym postępowaniem, zarzut braku związku przyczynowego poniesionych przez powoda wydatków z uchylonymi do ponownego rozpoznania decyzjami, zarzut braku adekwatnego związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztów wynagrodzenia „doradców” a

wydanymi decyzjami podatkowymi, w sytuacji zastępstwa strony powodowej w toku postępowania podatkowego i sądowo-administracyjnego przez profesjonalnego pełnomocnika, koszty ustanowienia którego zostały stronie zrekompensowane. Pozwany podniósł dodatkowo zarzut przedawnienia roszczenia objętego pozwem.

**Wyrokiem z dnia 22 lipca 2016 r. Sąd Okręgowy Warszawa-Praga w Warszawie** w punkcie pierwszym zasądził od Skarbu Państwa – Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego (...) na rzecz (...) z siedzibą w D. kwotę 80.060,00 EUR wraz z ustawowymi odsetkami za opóźnienie od 20 maja 2016 r. do dnia zapłaty; w punkcie drugim oddalił powództwo w pozostałym zakresie; w punkcie trzecim zasądził od Skarbu Państwa – Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego (...) na rzecz (...) z siedzibą w D. kwotę 23.054,80 tytułem zwrotu kosztów postępowania; w punkcie czwartym zasądził od (...) z siedzibą w D. na rzecz Prokuratorii Generalnej Skarbu Państwa kwotę 8.640 złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd Okręgowy ustalił, że (...) z siedzibą w D. - Republice Federalnej Niemiec jest zagranicznym podmiotem gospodarczym działającym na rynku telekomunikacyjnym. Jednocześnie jest następcą (...) spółki (...) (...) z siedzibą w D., gdyż w roku 2013 nastąpiło przejęcie V. G. przez spółkę (...), która następnie zmieniła nazwę na (...). W latach 2000-2004 spółka (...) (...) nabywała na terenie Polski usługi, uiszczając w ich cenie podatek VAT. Następnie Spółka wystąpiła do Drugiego Urzędu Skarbowego (...) z wnioskami o zwrot przedmiotowego podatku: 20 czerwca 2002 r., 18 czerwca 2003 r., 21 czerwca 2004 r., 20 czerwca 2005 r.

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego (...) wydał decyzje o zwrocie podatku odpowiednio: 10 grudnia 2004 r., 24 września 2004 r., 31 grudnia 2008 r., 6 sierpnia 2009 r. Łącznie do wypłaty przyznano kwotę 20.564.124,10 zł.

I tak w dniu 20.06.2002 r. strona powodowa wystąpiła o zwrot podatku w wysokości 3.572.314,29 zł i zwrot tej kwoty powód otrzymał w dniu 13 sierpnia 2007 r. na mocy decyzji z dnia 10 grudnia 2004 r. (...), podczas, gdy organ podatkowy działając zgodnie z prawem winien zwrócić kwotę 3.572.314,29 zł w terminie do dnia 23 grudnia 2002 r.; decyzją z dnia 24.09.2004 r. (...) postanowiono o dokonaniu zwrotu podatku VAT w kwocie 6.755.346,90 zł za okres od stycznia do grudnia 2002 r. – wypłatę zrealizowano 29 września 2005 r., podczas, gdy organ podatkowy działając zgodnie z prawem winien zwrócić kwotę 6.755.346,90 zł w terminie do dnia 22 grudnia 2003 r.; decyzją z dnia 31.12.2008 r. (...) postanowiono o dokonaniu zwrotu podatku VAT w kwocie 7.506.688,00 zł za okres od stycznia do grudnia 2003 r., zwrotu dokonano 21 stycznia 2009 r., podczas, gdy organ podatkowy działając zgodnie z prawem winien zwrócić kwotę 7.506.688,00 zł w terminie do dnia 22 grudnia 2005 r.; decyzją z dnia 6.08.2009 r. (...) postanowiono o dokonaniu zwrotu podatku VAT w kwocie 7.506.688,00 zł. za okres od stycznia do grudnia 2004 r., wypłatę zrealizowano 26 sierpnia 2009 r., podczas, gdy organ podatkowy działając zgodnie z prawem winien zwrócić kwotę 7.506.688,00 zł. w terminie do dnia 22 grudnia 2004 r.

Sześciomiesięczny termin do zwrotu podatku VAT wynikał w stosunku do poszczególnych decyzji z obowiązujących wówczas odpowiednio § 6 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 2001 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz. U. z 2001 r. Nr 67, poz. 690), następnie zmienionego Rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom z dnia 26 sierpnia 2003 r. (Dz. U. z 2003 r., nr 152, poz. 1478), oraz § 6 pkt. 2 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom z dnia 23 kwietnia 2004 r. (Dz. U. z 2004 r., nr 89, poz. 851). Wysokość nie wypłaconych w terminie przez Urząd Skarbowy kwot należnych V. wynosiła łącznie 20.564.224,00 złotych.

Latem 2009 r. V. G. z siedzibą w D. prowadziła rozmowy co do zawarcia kontraktu obejmującego doradztwo podatkowe „w celu uzyskania odsetek karnych” z (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej D.), list motywacyjny z projektem ramowym umowy przesłano w czerwcu 2009 r. Warunki kontraktu i wysokość wynagrodzenia uwzględniały warunki współpracy spółek macierzystych. Zaznaczono, iż D. w ramach kontraktu nie będzie reprezentował spółki (...) w postępowaniach sądowych, oraz że jego wynagrodzenie jest niezależne od wynagrodzenia ustanowionego pełnomocnika procesowego, z którym Spółka będzie współpracować.

W dniu 16 czerwca 2010 roku V. zawarł umowę na obsługę prawną z (...) sp. z o.o. z siedzibą w W., zaś 17 czerwca 2010 roku V. powierzył radcy prawnemu A. H. prowadzenie spraw o zwrot podatku VAT za lata 2001-2010. § 1 ust. 1 w/w umowy określał zakres pomocy, tj. D. miał udzielać Klientowi wsparcia i porad w trakcie postępowań mających na celu uzyskanie oficjalnych decyzji organów podatkowych i/lub sądów przyznających odsetki karne z tytułu opóźnienia w płatności zwrotu polskiego podatku VAT na rzecz (...), dotyczących wniosków o zwrot podatku VAT w Polsce złożonych przez powoda za okres 2001-2004. Ustalono w niej, iż D. nie będzie działać jako pełnomocnik Klienta. Klient wyznaczy pełnomocnika, który będzie współdziałał z D.. W § 6 pkt. 7 strony uzgodniły podział projektu na 9 etapów:

1. analiza przygotowawcza i pomoc przed polskim US; (do decyzji Naczelnika o przyznaniu bądź odmowie przyznania odsetek karnych),
2. pomoc w trakcie postępowania przed polską Izbą Skarbową (do decyzji organu II instancji - Dyrektora IS w W.),
3. wsparcie w przygotowaniu argumentacji do WSA (do złożenia skargi w WSA od decyzji Dyrektora Izby Skarbowej),
4. pomoc w trakcie postępowania przed WSA (do wyroku WSA),
5. analiza uzasadnienia WSA (do wysłania do Klienta pisemnego podsumowania, wniosków i wskazówek co do dalszego postępowania),
6. wsparcie przy sporządzaniu projektu skargi do NSA (z chwilą złożenia skargi lub odpowiedzi na skargę),
7. pomoc w postępowaniu przed NSA (do wydania wyroku przez NSA),
8. analiza wyroku NSA (do wysłania do Klienta pisemnego podsumowania, wniosków i wskazówek co do dalszego postępowania),
9. pomoc w finalizacji postępowania w przypadku korzystnych orzeczeń sądu (pomoc w wyliczeniu odsetek, przygotowywaniu pism do organu, oficjalnych odpowiedzi na zapytania US, wsparcie pełnomocnika w ewentualnych dodatkowych postępowaniach).

W § 2 umowy strony ustaliły, iż wynagrodzenie za poszczególne etapy zaangażowania wymienione w § 1 będzie należne zgodnie § 2 pkt. 3 umowy: 20.000 EUR pobrane po złożeniu w US odpowiednich wniosków o odsetki karne (27/10/2010); 20.000 EUR pobrane po przekazaniu do Klienta projektów odwołań od decyzji urzędu skarbowego; 160.000 EUR po sfinalizowaniu postępowania na podstawie decyzji IS lub wyroku WSA, lub NSA – ustalono, że jest to limit dla tej części wynagrodzenia. Ustalono również, że faktura płatna będzie w terminie 30 dni od daty faktury, oddzielnie pobierane będą wszelkie wydatki bieżące w trakcie obsługi klienta, klient zapłaci także podatek od usługi. Dodatkowo przewidziano zasadę proporcjonalności wynagrodzenia z uwzględnieniem, iż umową objęto kilka postępowań (§2 pkt. 6 umowy).

Spółka (...) złożyła kolejne wnioski o wpłatę niewypłaconej dotychczas części kwoty zwrotu podatku VAT oraz o wypłatę odsetek - w rozumieniu przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – ordynacja podatkowa - od kwoty nieterminowego zwrotu podatku VAT, informując, iż wypłacone kwoty zaliczone zostały częściowo na zwrot podatku VAT za dochodzone okresy a częściowo na oprocentowanie związane z opóźnieniem w wypłacie należności. W postępowaniach tych V. był reprezentowany przez radcę prawnego A. H.: 27 lipca 2010 r. za okres lipiec – grudzień 2001 r., 27 lipca 2010 r. za okres styczeń – grudzień 2002 r., 27 lipca 2010 r. za okres styczeń – grudzień 2003 r., 17 lipca 2010 r. za okres styczeń – grudzień 2004 r.

Decyzjami Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego (...) z 17 listopada 2010 r. i 12 listopada 2010 r. odmówiono wypłaty. Decyzje te zostały utrzymane w mocy decyzjami Dyrektora Izby Skarbowej w W. z 1 marca 2011 r.

Spółka (...), reprezentowana przez radcę prawnego A. H. wniosła skargi od w/w decyzji do WSA w Warszawie z 21 marca 2011 r. Wyrokami WSA w Warszawie z 13 stycznia 2012 r. w sprawach III SA/Wa 1262/11 i III SA/Wa 1169/11

częściowo oddalono skargę, zaś z 23 stycznia 2012 r. w sprawach: III SA/Wa 1253/11 i III SA/Wa 1252/11 uchylono zaskarżone decyzje. Częściowe oddalenie skargi w dwóch przypadkach skutkowało wniesieniem skarg kasacyjnych, na skutek których NSA wyrokami z 5 marca 2013 r. (I FSK 554/12 i I FSK 694/12) uchylił wyroki WSA w Warszawie z 13 stycznia 2012 r. w sprawach III SA/Wa 1262/11 i III SA/Wa 1169/11 w zaskarżonej części i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania WSA w Warszawie. Następnie wyrokami WSA w Warszawie z 28 czerwca 2013 r. w sprawach: III SA/Wa 1028/13 i III SA/Wa 1027/13 uchylono w całości zaskarżone decyzje.

W dniu 26 lipca 2013 r. spółki (...) podpisały Aneks do umowy „z uwagi na nieoczekiwany wyrok polskiego sądu administracyjnego (.....)” na mocy którego nadal istnieją potencjalne kwoty odsetek za okresy 2003 i 2004, których Klient może dochodzić. Przewidziano pomoc w trakcie postępowania przed NSA – z wynagrodzeniem 10.000 EUR pobranym w dacie podpisania aneksu, oraz dodatkowa praca związana z pomocą w obliczeniu odsetek, w przygotowaniu argumentacji, która zostanie użyta przez pełnomocnika strony w trakcie postępowania sądowego, oraz pomoc w sporządzaniu formalnych pism jeżeli będzie to konieczne – z wynagrodzeniem 30.000 EUR, które zostanie pobrane po zakończeniu postępowania na podstawie wyroku sądu I instancji po wyroku NSA. (vide §§ 1 i 2 aneksu) (pomoc w postępowaniu przed NSA dotyczącym lat 2003 i 2004).

Następnie toczyło się dalsze postępowanie przed Naczelnikiem Drugiego Urzędu Skarbowego (...), podczas którego decyzjami z 28 sierpnia 2012 r. odmówiono wypłaty niezwróconej części kwoty zwrotu podatku VAT oraz naliczenia i wypłaty odsetek z tytułu nieterminowego dokonania zwrotu podatku od towarów i usług za okres od lipca do grudnia 2001 r. i za okres od stycznia do grudnia 2002 r., zaś decyzjami z 4 grudnia 2012 r. naliczono i podjęto decyzję o wypłacie odsetek dotyczących okresów od stycznia do grudnia 2003 r. oraz od stycznia do grudnia 2004 r. W wyniku postępowania skargowego, decyzjami organu II instancji z 15 lutego 2013 r. uchylono decyzję Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego (...) z 28 sierpnia 2012 r. Kolejnymi decyzjami Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego (...) ustalono kwoty należne do wypłaty (k. 930 i n.), które następnie wypłacono.

Ostatecznie spółce (...) wypłacono oprocentowanie z tytułu niezwróconej w terminie kwoty podatku VAT za rok 2001 kwotę 3.150.793 złotych w dniu 11 marca 2013 r., za rok 2002 kwotę 2.971.183 złotych w dniu 05 marca 2013 r., za rok 2003 kwotę 3.904.609 złotych w dniu 10 grudnia 2012 r., zaś za rok 2004 kwotę 358.212 złotych w dniu 06 sierpnia 2013 r. Zatem z tytułu opóźnienia w zwrocie podatku VAT wypłacono spółce (...) kwotę 7.743.529 złotych, zaś ogółem z tytułu oprocentowania kwot należnego zwrotu VAT kwotę 12.866.574 złote pomniejszoną o 480 złotych prowizji bankowej, przy kwocie podatku podlegającego zwrotowi 20.564.123,90 złotych.

D. zgodnie z umową przygotowywał strategię działania zarówno przed organami I i II instancji, jak i przed sądami, sporządzał wnioski, pisma procesowe, skargi, zespół pracowników spółki doradczej dokonywał stosownych kalkulacji i wyliczeń należności. Pisma przekazywane były pełnomocnikowi reprezentującemu V. w postępowaniach administracyjnych.

Do zakresu czynności dokonywanych przez doradców na rzecz powoda, zgodnie z zawartą między stronami umową, należało m.in.: analiza dokumentacji źródłowej w zakresie prowadzonych przez Spółkę postępowań przed Urzędem Skarbowym w W. oraz Izbą Skarbową w W., opracowanie strategii mającej na celu uzyskanie odsetek i ustanowienia planu działania na wszystkich etapach postępowania przed organami administracji publicznej oraz sądami administracyjnymi, rozwinięcie argumentacji Spółki w zakresie dochodzących zwrotów VAT, przygotowanie projektów formalnych pism do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w W., Dyrektora Izby Skarbowej w W. oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania podejmowane przez spółkę (...) nakierunkowane były na analizę sytuacji prawnej powoda, doradztwo w zakresie regulacji prawnych i strategii w zakresie dochodzenia należnych powodowi roszczeń na etapach postępowań administracyjnych a następnie sądowo administracyjnych. Obejmowały one przygotowywanie projektów pism kierowanych na poszczególnych etapach postępowań oraz konsultacje z pełnomocnikiem bezpośrednio reprezentującym Spółkę, radcą prawnym A. H.. Doradcy w wykonaniu zawartej z powodem umowy faktycznie przygotowali dla Spółki projekty następujących pism:

- wniosków o wypłatę niewypłaconej części kwoty zwrotu podatku VAT oraz wypłatę odsetek od kwoty nieterminowego zwrotu podatku VAT, tj.: wniosek o wypłatę niewypłaconej części kwoty zwrotu podatku VAT oraz wypłatę odsetek od kwoty nieterminowego zwrotu podatku VAT z dnia 27 lipca 2010 r. (dot. decyzji nr (...)), wniosek o wypłatę niewypłaconej części kwoty zwrotu podatku VAT oraz wypłatę odsetek od kwoty nieterminowego zwrotu podatku VAT z dnia 27 lipca 2010 r. (dot. decyzji nr (...)), wniosek o wypłatę niewypłaconej części kwoty zwrotu podatku VAT oraz wypłatę odsetek od kwoty nieterminowego zwrotu podatku VAT z dnia 27 lipca 2010 r. (dot. decyzji nr (...)/(...)), wniosek o wypłatę niewypłaconej części kwoty zwrotu podatku VAT oraz wypłatę odsetek od kwoty nieterminowego zwrotu podatku VAT z dnia 27 lipca 2010 r. (dot. decyzji nr (...)(...)),
- odwołań od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego (...), tj.: odwołania od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego (...) (nr (...)(...)) z dnia 6 grudnia 2010 r., odwołania od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego (...) nr (...) (...) z dnia 6 grudnia 2010 r., odwołania od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego (...) (nr (...) (...)) z dnia 1 grudnia 2010 r., odwołania od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego (...) (nr (...)) z dnia 24 listopada 2010 r.,
- skarg do WSA na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W., tj.: skargi do WSA na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. (nr. (...) - (...) (...) / (...)) z dnia 21 marca 2011 r., skargi do WSA na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. (nr (...) - (...) (...) / (...)) z dnia 21 marca 2011 r., skargi do WSA na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. (nr (...) - (...) (...) (...) / (...)) z dnia 21 marca 2011 r., skargi do WSA na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. (...) - (...) (...) / (...) z dnia 14 marca 2011 r.,
- skarg kasacyjnych do NSA od wyroków WSA, tj.: skargi kasacyjnej z dnia 19 marca 2012 r. od wyroku WSA z dnia 13 stycznia 2012 r. (sygn. akt. III SA/Wa 1262/11), skargi kasacyjnej z dnia 19 marca 2012 r. od wyroku WSA z dnia 13 stycznia 2012 r., (sygn. akt. III SA/Wa 1169/11),
- odwołań od decyzji Naczelnika II US w W. po wydaniu wyroków sądów administracyjnych tj.: odwołania od decyzji N. I. US w W. z dnia 28 sierpnia 2012 r. (nr. (...) (...)), odwołanie od decyzji Naczelnika II US w W. z dnia 28 sierpnia 2012 r. (nr (...) (...) (...) (...)).

Spółka (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. w wyniku realizacji zawartej w powodową Spółką umowy wystawiła kolejno faktury VAT na łączną kwotę 240.210,00 EUR, która to kwota została uiszczona przez spółkę (...).

<i><b>Numer Faktury</b></i>	<i><b>Data wystawienia</b></i>	<i><b>Data zapłaty</b></i>	<i><b>Kwota</b></i>
(...)	28.07.2010	01.10.2010	20 090,00 EUR
(...)	30.11.2010	11.01.2011	20 020,00 EUR
(...)	19.02.2013	11.03.2013	80 040,00 EUR
(...)	19.03.2013	29.07.2013	80 060,00 EUR
(...)	29.10.2013	16.01.2014	40 000,00 EUR
		<b>SUMA:</b>	<b>240 210,00 EUR</b>

Powodowa Spółka w niniejszej sprawie domaga się od pozwanego zapłaty kwoty 200.100 EUR w związku z zapłatą należności objętych fakturami: (...) z 19 lutego 2013 r. na kwotę 80.040 EUR, (...) z 19 marca 2013 r. na kwotę 80.060 EUR, (...) z 29 października 2013 r. na kwotę 40.000 EUR. Przy czym dwie pierwsze wystawione zostały w wyniku realizacji umowy podstawowej, zaś trzecią z nich wystawiono w związku z aneksem do umowy. Kwoty te zostały uiszczone przelewami bankowymi w dniach: 11 marca 2013 r., 29 lipca 2013 r. i 16 stycznia 2014 r.

W ocenie Sądu Okręgowego roszczenie powodowej Spółki zasługiwało co do zasady na uwzględnienie, przy czym jedynie w części co do jego wysokości. Powódka jako podstawę swojego żądania wskazała art. 417 k.c. wywodząc, iż poniesione przez V. koszty w ramach procesu dochodzenia roszczeń na drodze postępowań administracyjnych i sądowo administracyjnych, stanowią realnie poniesioną przez niego szkodę w postaci straty majątkowej, w kwocie – 200.100,00 EUR wynikającej z faktur VAT wystawionych tytułem wynagrodzenia za czynności wykonane przez doradców na kolejnych etapach postępowań prowadzonych przez Naczelnika Drugiego US w W., Dyrektora Izby Skarbowej w W., WSA w Warszawie i NSA. Szkada ta zdaniem powodowej Spółki pozostaje w związku z bezprawnym zaniechaniem po stronie pozwanego – polegającym na niewypłaceniu poprzedniczce prawnej powodowej Spółki zwrotu podatku VAT w kwocie i terminie przewidzianym ustawą, a następnie na bezprawnym zaniechaniu wypłaty odsetek karnych za niespełnienie świadczenia w terminie.

Zgodnie z art. 5 ustawy z 17.06.2004 r. do stanów i zdarzeń prawnych powstałych przed dniem 1 września 2004 r. stosuje się art. 417, 419, 420, 420(1) i art. 421 k.c. oraz art. 158, 160 i 161 § 5 k.p.a. w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 września 2004 r.

Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00 orzekł, że art. 418 k.c. jest niezgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, zaś art. 417 k.c., rozumiany w ten sposób, że Skarb Państwa ponosi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonej mu czynności, jest zgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, z tym zastrzeżeniem, że skutki czasowe tego wyroku sięgają do 17 października 1997 r. W okresie przejściowym Skarb Państwa ponosi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonej mu czynności, przy czym odpowiedzialność ta nie jest uwarunkowana stwierdzeniem winy funkcjonariusza.

W niniejszej sprawie odpowiedzialność Skarbu Państwa winna być oceniana przez pryzmat przesłanek z art. 417 § 1 k.c. w brzmieniu ustalonym na dzień 1 września 2004 r. – bowiem roszczenie objęte pozwem dotyczy zdarzeń i stanów prawnych powstałych po dniu wejściu w życie ustawy z 17 czerwca 2004 r., a zatem należało zbadać wystąpienie następujących przesłanek: powstanie szkody, istnienie związku przyczynowego między działaniem lub zaniechaniem funkcjonariusza a szkodą, pozostawanie działania lub zaniechania funkcjonariusza w zakresie powierzonych mu czynności i bezprawność działania lub zaniechania funkcjonariusza.

W ocenie Sądu I instancji opóźnienie w zwrocie podatku VAT stanowi nielegalne działanie organu państwowego, niosące za sobą obowiązek rekompensaty szkody poniesionej przez uprawniony podmiot.

Wprowadzenie specjalnego mechanizmu zwrotu podatku ma na celu zagwarantowanie podatnikom podatku od towarów i usług neutralności tego podatku, rozumianej jako całkowite uwolnienie podmiotu gospodarczego od obciążeń z tytułu podatku VAT przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w toku prowadzonej działalności gospodarczej.

Sąd Okręgowy zwrócił uwagę, że sześciomiesięczny termin do zwrotu podatku VAT wynikał z obowiązujących wówczas odpowiednio § 6 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 2001 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz. U. z 2001 r. Nr 67, poz. 690), następnie zmienionego Rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom z dnia 26 sierpnia 2003 r. (Dz. U. z 2003 r., nr 152, poz. 1478), oraz § 6 pkt. 2 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwrotu podatku

od towarów i usług niektórym podmiotom z dnia 23 kwietnia 2004 r. (Dz. U. z 2004 r., nr 89, poz. 851) (dalej: Rozporządzenia Ministra Finansów).

Naczelnik O US w W. nie dotrzymał obowiązującego go sześciomiesięcznego terminu na wydanie decyzji o zwrocie VAT oraz wypłatę zwrotu VAT. Wypłata poszczególnych zwrotów została dokonana spółce (...) bez należnych odsetek z wieloletnimi opóźnieniami, tj. odpowiednio: w odniesieniu do wniosku z dnia 20 czerwca 2002 r. - w dniu 13 sierpnia 2007 r. (przy czym sześciomiesięczny termin na wypłatę upływał w dniu 23 grudnia 2002 r.), w odniesieniu do wniosku z dnia 18 czerwca 2003 r. w dniu 29 września 2005 r. (przy czym sześciomiesięczny termin na wypłatę upływał w dniu 22 grudnia 2003 r.), w odniesieniu do wniosku z dnia 21 czerwca 2004 r. w dniu 21 stycznia 2009 r. (przy czym sześciomiesięczny termin na wypłatę upływał w dniu 22 grudnia 2005 r.), w odniesieniu do wniosku z dnia 20 czerwca 2005 r. - w dniu 26 sierpnia 2009 r. (przy czym sześciomiesięczny termin na wypłatę upływał w dniu 22 grudnia 2004 r.). Przez wskazane okresy Powód pozbawiony był faktycznie należnych mu kwot podlegających zwrotowi, pomimo obowiązujących Pozwanego terminów na ich dokonanie. Wysokość bezpodstawnie niewypłacanych przez Pozwanego kwot należnych V. wynosiła łącznie 20.564.224,00 złotych. Doszło więc do sytuacji, w której Skarb Państwa dysponował kwotą zwrotu bez podstawy prawnej. Kwota ta wraz z upływem tego terminu przestała być świadczeniem należnym Skarbowi Państwa. Z chwilą niedokonania zwrotu podatku w terminie kwota tego zwrotu stała się nienależnym świadczeniem o charakterze publicznoprawnym. Z uwagi na powyższe, zgodnie z przepisami Rozporządzeń Ministra Finansów Naczelnik II US w W. w przypadku niedotrzymania obowiązującego go sześciomiesięcznego terminu na wydanie decyzji i wypłatę Spółce wnioskowanego przez nią zwrotu podatku VAT zobowiązany był do powiększenia wypłaconego Spółce zwrotu odpowiednio o naliczone Spółce należne odsetki za okres od pierwszego dnia następującego po upływie ostatniego dnia terminu, w którym organ był zobowiązany do dokonania zwrotu VAT. Obowiązek ten wynikał z postanowień art. 21 ust. 7 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U z 1993 r., nr 11, poz. 50 z późn. zm.) oraz odpowiednio art. 87 ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r., nr 54, poz. 535 z późn. zm.) Zgodnie z ich treścią kwota zwrotu VAT niezwrócona w stosownym terminie jest traktowana jako nadpłata podlegająca oprocentowaniu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 1997 r. - Ordynacja Podatkowa (tekst jednolity z 4 stycznia 2005 r., Dz. U. nr 8, poz. 60 z późn. zm.). Zgodnie natomiast z art. 78a Ordynacji podatkowej jeżeli kwota dokonanego zwrotu podatku nie pokrywa kwoty nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem, zwróconą kwotą zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty nadpłaty oraz kwoty jej oprocentowania w takim stosunku, w jakim w dniu zwrotu pozostaje kwota nadpłaty do kwoty oprocentowania. Pozwany wbrew powyższym przepisom nie naliczając i nie wypłacając Spółce należnych jej odsetek, faktycznie dokonał należnego Spółce zwrotu jedynie w części.

Sąd I instancji uznał, że zaniechanie pozwanego było niezgodne z prawem, co uprawniało Spółkę do podjęcia działań zmierzających do uzyskania rekompensaty za nieterminowy zwrot podatku VAT. Biorąc pod uwagę przebieg postępowań przed organami podatkowymi I i II, oraz konieczność wnoszenia skarg do WSA w Warszawie, a w przypadkach dwóch postępowań również do NSA, racjonalnym było zachowanie podatnika (V.) polegające na poszukiwaniu wsparcia od profesjonalnego podmiotu zajmującego się prawem podatkowym na terenie Polski. Nie było sporu co do faktu zasądzenia na rzecz spółki (...) kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniach administracyjnych. Niewątpliwie koszty te nie uwzględniały kosztów doradztwa podatkowego świadczonego przez spółkę (...) w związku z zawartymi z V. umową z 16 czerwca 2010 r. i aneksem do przedmiotowej umowy.

Sąd Okręgowy przyjął, że w sytuacji gdy organy podatkowe zwlekają przez kilka lat z wypłatą ponad dwudziestomilionowego zwrotu podatku VAT racjonalnym i celowym jest przy chęci skorzystania z ewentualnej ochrony prawnej w dalszych postępowaniach administracyjnych skorzystanie w profesjonalnej pomocy, zwłaszcza przed podmiot prawa obcego działający na rynku polskim. Również wybór doradcy warunkowany był wysokością ewentualnie należnych roszczeń, pozycją tego podmiotu na rynku, jego zabezpieczeniem ubezpieczeniowym, etc. Roszczenia odsetkowe z jakimi zamierzała wystąpić spółka (...) nie były w 2010 r. ani tym bardziej w 2009 r. roszczeniami uwzględnianymi przez organy podatkowe. Tym samym celowość korzystania z profesjonalnego doradztwa podatkowego nie budzi wątpliwości, zwłaszcza w świetle zawartej pomiędzy stronami tego stosunku



prawnego umowy, która zakładała odrębne „zatrudnienie pełnomocnika procesowego” z odrębnym wynagrodzeniem, z którym spółka (...) miała współpracować w wykonaniu zawartej z V. umowy.

W judykaturze częstokroć wypowiedziano się już na temat możliwości zaliczenia jako celowych i ekonomicznie uzasadnionych kosztów dodatkowych ekspertyz w tym porad prawnych ponoszonych przez stronę np. w toku lub przed wszczęciem postępowania sądowego, zwłaszcza, gdy zasadniczy ciężar dowodzenia swoich racji spoczywa na stronie inicjującej postępowanie. Taki wniosek wynika z teorii przyczynowości adekwatnej, uregulowanej w art. 361 § 1 k.c., który służy nie tylko do określenia, czy dana osoba ponosi odpowiedzialność za skutki zdarzenia, ale także do oznaczenia, jakie skutki pozostają w normalnym powiązaniu z tym zdarzeniem. Nie budzi sprzeciwu pogląd, że normalny związek może wykraczać poza konsekwencje bezpośrednie i umożliwia zaliczenie do zwykłych następstw zdarzenia szkodzącego także uszczerbek majątkowy wynikły z wydatków wymuszonych na poszkodowanym przez wystąpienie tego zdarzenia. W ocenie Sądu zasada pełnego odszkodowania w przedmiotowej sprawie nie sprzeciwia się możliwości uwzględnienia wydatków związanych z udzieleniem pomocy prawnej jako podlegającej wyrównaniu szkody majątkowej, jeżeli konieczność skorzystania z pomocy pełnomocnika przed wytoczeniem powództwa pozostaje w związku przyczynowym rozumianym jako konieczność i racjonalność ich poniesienia. Pomoc prawna może bowiem ograniczyć się do skorzystania z porady prawnej w celu sformułowania roszczenia i określenia odpowiednich dowodów, zlecenie określenia zakresu i wyceny szkody rzeczoznawcy, albo pomoc w czynnościach faktycznych związanych ze zbieraniem i dostarczaniem dowodów oraz ewentualnymi innymi działaniami, które okażą się konieczne w postępowaniu. Roszczenie powoda względem pozwanego, kwestionowane co do zasady, zostały uwzględnione w całości w wyniku postępowań przed sądami administracyjnymi. Należało więc koszty z tego tytułu uznać za celowe, a jednocześnie powodujące szkodę w majątku powoda.

Sąd I instancji stanął na stanowisku, iż nie można się zgodzić ze stanowiskiem pozwanego, że brak było podstaw do dochodzenia przez powódkę szkody w postaci poniesionych kosztów obsługi doradztwa podatkowego, związanego z wydaniem, jak się potem okazało niesłusznie decyzji zarówno przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego (...), jak i Dyrektora Izby Skarbowej w W., a w dwóch postępowaniach również przez WSA w Warszawie, oraz Naczelnika II US (...) przy ponownym rozpoznaniu wniosku V.. Cała argumentacja z tym związana opiera się na założeniu, że nie można dochodzić odszkodowania za poniesione koszty obsługi prawnej, jeżeli koszty te były przedmiotem postępowania w sprawie, w której ich powstanie było uzasadnione, i które to koszty w ramach tego postępowania powinny być dochodzone. Tyle tylko, że pozwany, a to na nim spoczywał ciężar dowodu, nie wykazał, że koszty obsługi prawnej świadczonej na rzecz spółki (...), potwierdzone złożonymi do akt sprawy fakturami stanowiły koszty postępowania zakończonego orzeczeniem (decyzją), w którym zostały one rozliczone. Wręcz przeciwnie argumentowano, iż kosztów takich nie stanowiły.

Zdaniem Sądu Okręgowego na aprobatę zasługuje argumentacja powoda, iż konieczność skorzystania z usług wykwalifikowanego na rynku podatkowym podmiotu wynikała z braku rozeznania Spółki co do możliwości uzyskania dodatkowych kwot z tytułu odsetek od należnych jej zwrotów podatku VAT za lata 2001 – 2004. Zważywszy wysokość dochodzonych od organów podatkowych roszczeń, a następnie uzyskanych w wyniku toczących się postępowań administracyjnych kwot (około 12 mln złotych) umówiona kwota wynagrodzenia nie jest kwotą wygórowaną. Przygotowywane przez D. pisma i opinie stanowiły emanację argumentacji prawnej strony w prowadzonych postępowaniach, zaś udział radcy prawnego sprowadzał się do prezentowania tej argumentacji i zastępstwa prawnego strony. Niezbędny był przede wszystkim w toku postępowania przed sądami administracyjnymi.

Reasumując, nie budziło wątpliwości Sądu I instancji, iż powódka ma rację utożsamiając wynagrodzenie uiszczone doradcom podatkowym w związku z prowadzonymi postępowaniami jako szkodę w rozumieniu art. 361 § 2 k.c. Nie można też uznać za słuszną argumentacji pozwanego, iż doszło do kompensacji poprzez wypłacenie przez organ podatkowy odsetek, a uwzględnienie roszczenia w niniejszej sprawie prowadziłyby do wzbogacenia powoda, gdyż wypłacone spółce (...) należne odsetki, skompensowały jedynie jej szkodę spowodowaną brakiem możliwości korzystania przez wiele lat z kwoty należnego zwrotu podatku.

Zdaniem Sądu nie można za szkodę wywołaną działaniem (czy też zaniechaniem) pozwanego uznać kwoty 40.000 EUR wypłaconej D. 16 stycznia 2014 r. w wykonaniu postanowień aneksu zawartego 26 lipca 2013 r., bowiem de facto zakres czynności który miał być „dodany rzeczonym aneksem” mieścił się już w ramach umowy zawartej 16 czerwca 2010 r., gdzie określono górną granicę wynagrodzenia doradców za ostatni etap czynności związanych z czterema prowadzonymi postępowaniami na kwotę 160.000 EUR i czynności te obejmowały zarówno analizę wyroku NSA (z uszczegółowieniem z umowy) oraz pomoc w finalizacji postępowania w tym w wyliczeniu odsetek, przygotowaniu pism do organu, oficjalnych odpowiedzi na zapytania US, wsparcie pełnomocnika w ewentualnych dalszych postępowaniach.

Z tych przyczyn, powództwo co do tej kwoty zostało oddalone, wobec braku adekwatnego związku przyczynowego pomiędzy zaniechaniem pozwanego, a wypłatą dokonaną przez spółkę (...) na rzecz firmy doradczej. Sąd podzielił argumentację pozwanego, iż zarówno zawarcie aneksu do umowy podstawowej, jak i ustalenie w nim dodatkowego wynagrodzenia - mimo postanowień umowy z czerwca 2010 r. i możliwości dochodzenia jej wykonania z interpretacją korzystną dla klienta, było wyborem spółki (...), co za tym idzie Skarb Państwa nie może ponosić konsekwencji takiego działania powoda.

Odnosząc się do zarzutu przedawnienia roszczeń dochodzonych pozwem Sąd wskazał, iż stosownie do treści art. 442<sup>1</sup> § 1 k.c. roszczenie o naprawienie szkody wyrządzonej czynem niedozwolonym ulega przedawnieniu z upływem lat trzech od dnia, w którym poszkodowany dowiedział się o szkodzie i o osobie obowiązanej do jej naprawienia. Jednakże termin ten nie może być dłuższy niż dziesięć lat od dnia, w którym nastąpiło zdarzenie wywołujące szkodę.

Aby termin przedawnienia z tytułu czynów niedozwolonych mógł rozpocząć bieg, niezbędna jest świadomość poszkodowanego co do obu wymienionych w art. 442 § 1 k.c. elementów łącznie (szkody i osoby zobowiązanej do jej naprawienia), gdyż sama wiedza o doznaniu szkody nie wystarcza. Przy ustalaniu wiedzy poszkodowanego trzeba się odwołać do kryteriów obiektywnych, a mianowicie brać pod uwagę również okoliczności, w jakich doszło do powstania uszczerbku, oraz zasady doświadczenia życiowego, zwłaszcza w zakresie powiązania powstałej szkody z konkretnym czynem niedozwolonym. Jak przyjmuje się w orzecznictwie, chodzi przy tym nie o jakąkolwiek wiadomość na temat sprawcy szkody, ale uzyskanie informacji, które obiektywnie oceniając, pozwalają z wystarczającą dozą prawdopodobieństwa przypisać sprawstwo konkretnemu podmiotowi. Należy przy tym badać, czy poszkodowany zachował należyłą staranność, powinien on bowiem w swoich sprawach zachowywać się w sposób zapobiegliwy. Przedawnienie omawianego roszczenia odszkodowawczego też rozpoczyna bieg, kiedy poszkodowany może zdać sobie sprawę z pełni ujemnych następstw zdarzenia wyrządzającego szkodę.

Powodowa Spółka miała wiedzę dotyczącą sprawcy szkody od momentu jej poniesienia (legitymacja bierna Skarbu Państwa – Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego (...) nie budziła najmniejszej wątpliwości), odnośnie zaś momentu „dowiedzenia się o szkodzie” należy go – zdaniem Sądu orzekającego – utożsamiać z chwilą wystawienia faktur VAT przez D.. Z tą chwilą bowiem po stronie V. pojawił się obowiązek spełnienia świadczenia, a zatem szkoda w jej majątku. Biorąc pod uwagę, iż powód dochodził kompensaty szkody oznaczonej jako zapłata wynagrodzenia spółce doradczej z enumeratywnie wymienionych faktur ( z 19/02/2013 r., 19/03/2013 r. i z 29/10/2013 r.) zarzut przedawnienia podniesiony przez pozwaną okazał się skuteczny co do kwoty 80.040 EUR z faktury wystawionej 19 lutego 2013 r., gdyż pozew w sprawie wniesiono 09 marca 2016 r. – w pozostałym zakresie nie zasługiwał na aprobacie.

Reasumując powództwo zostało uwzględnione co do kwoty objętej fakturą (...) wystawioną 19 marca 2013 r. – 80.060,00 EUR, w pozostałym zaś zakresie roszczenie oddalono – jako przedawnione (co do kwoty 80.040 EUR z odsetkami) i nieuzasadnione (co do kwoty 40.000 EUR z odsetkami).

Odsetki za opóźnienie zasądzono od daty 20 maja 2016 r., tj. od daty doręczenia pozwanemu odpisu pozwu, bowiem powodowa Spółka nie wykazała, aby pozwany był wcześniej wzywany do spełnienia świadczenia, oddalając powództwo o odsetki w pozostałym zakresie.

O kosztach orzeczono na podstawie art. 100 k.p.c. stosunkowo rozliczając je pomiędzy stronami.

## **Apelację od powyższego wyroku wniosły obie strony.**

**Pozwany** zaskarżył wyrok w części tj. w zakresie punktu I i III zarzucając

1. naruszenie art. 227 k.p.c. poprzez uznanie, iż wymagała dowodu okoliczność prawna w postaci uprawnienia dochodzenia zwrotu wydatków w postępowaniach podatkowych i sądowno-administracyjnych, jak również art. 233 k.p.c. poprzez przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów i uznanie, w sposób sprzeczny z materiałem dowodnym, iż nie zostało wykazane by obsługa prawna świadczona przez (...) sp. z o.o. na rzecz spółki (...) (i koszty tej obsługi, potwierdzone objętymi pozwem fakturami (...), (...), (...) na łączną wysokość 200.100 Euro) pozostawała w związku z decyzjami podatkowymi i postępowaniami sądowno administracyjnymi, w których istniała możliwość rozstrzygnięcia o tych kosztach lub, w których już orzeczono o zwrocie kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw,
2. naruszenie art. 170 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.) w zw. z art. 199 p.p.s.a., 200 p.p.s.a., 203 pkt. 1 p.p.s.a., 205 § 1, § 2 i § 4 p.p.s.a., 207 § 1 p.p.s.a., 209 i 210 § 1 p.p.s.a. oraz art. 1 i 2 k.p.c., poprzez ich błędne niezastosowanie i nieuprawnione ponowne rozstrzygnięcie o zwrocie na rzecz (...) wydatków związanych z zaskarżonymi do sądu administracyjnego decyzjami podatkowymi i wyrokami sądów administracyjnych, o których zwrocie mógł rozstrzygnąć wyłącznie sąd administracyjny w postępowaniu publicznoprawnym i o których to kosztach prawomocnie rozstrzygnięto,
3. naruszenie art. 233 k.p.c. poprzez uznanie w sposób sprzeczny z zasadami logiki i doświadczenia życiowego, iż kwota 200.100,00 EUR nie stanowi kwoty wygórowanej, a ponadto iż koszty wynagrodzenia doradców podatkowych były celowe i konieczne, przy jednoczesnym uznaniu przez Sąd I Instancji że sprawa podatkowa była nieskomplikowana, a strona korzystała przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi z pomocy profesjonalnego pełnomocnika (radcy prawnego),
4. naruszenie art. 233 k.p.c. poprzez uznanie w sposób sprzeczny z zasadami logiki i doświadczenia życiowego, iż wydatkowanie przez powoda kwoty 200.100,00 EUR na rzecz (...) sp. z o.o. z tytułu przygotowywania projektów pism i opinii dla radcy prawnego ustanowionego w sprawie było uzasadnione i konieczne, "zaś udział radcy prawnego sprowadzał się do prezentowania tej argumentacji i zastępstwa prawnego strony", przy czym tego rodzaju ustalenie pozostaje jednocześnie w sprzeczności z treścią przepisów prawa materialnego, to jest art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych ( Dz. U. z 2016 r. poz. 233 z późn. zm.) i art. 3 ust. 1 pkt. 2 i art. 3 ust. 2 pkt. 2 w zw. z art. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym ( Dz. U. z 2016 r. poz. 794),
5. naruszenie art. 270a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa ( Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) w zw. z art. 265 § 2 O.p. i art. 267 § 1 pkt. 1 O.p. oraz art. 1 i 2 k.p.c., poprzez ich błędne niezastosowanie i niezasadne rozstrzygnięcie o obowiązku zwrotu na rzecz (...) wydatków związanych z postępowaniem podatkowym i decyzjami podatkowymi, o których zwrocie mógł rozstrzygnąć wyłącznie organ administracyjny w postępowaniu publicznoprawnym,
6. naruszenie art. 417 § 1 k.c. w zw. z art. 361 § 1 i § 2 k.c., poprzez ich błędną wykładnię, poprzez uznanie, iż koszty doradztwa podatkowego związanego z postępowaniami podatkowymi i sądowno- administracyjnym stanowią regulację, która uzupełnia zawarte w Ordynacji podatkowej i w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi unormowania dotyczące zasad i zakresu zwrotu kosztów postępowań publicznoprawnych,
7. naruszenie art. 6 k.c. poprzez jego błędne zastosowanie i uznanie, iż to na stronie pozwanej spoczywał obowiązek wykazania czego dotyczyły usługi świadczone przez (...) sp. z o.o. na rzecz powodowej spółki (...) potwierdzone objętymi pozwem fakturami na łączną wysokość 200.100 Euro,
8. naruszenie art. 65 k.c. poprzez jego niezastosowanie i uznanie, iż w sprawie nie wykazano czego dotyczyły usługi świadczone przez (...) sp. z o.o. na rzecz spółki (...) potwierdzone objętymi pozwem fakturami, w sytuacji

gdy wykładnia oświadczeń woli zawartych w umowie z dnia 16 czerwca 2010 roku (jak również we wskazanych fakturach i dowodach przelewu) nie pozostawia wątpliwości, iż faktury te nie dotyczyły doradztwa przedprocesowego i postępowania podatkowego przed Naczelnikiem II US w W. (albowiem koszty z tego tytułu zostały rozliczone nie objętymi żądaniem pozwu fakturami (...) z dnia 28.07.2010 r. i (...) z 30.11.2010 r.), ale wiązały się z rzekomym doradztwem na etapie skargi do sądu administracyjnego i postępowania sądowo administracyjnego,

9. naruszenie art. 442<sup>(1)</sup> § 1 zd. 2 k.c. w zw. z art. 120 § 1 zd. 2 k.c. w zw. z art. 2 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o zmianie ustawy - Kodeks cywilny poprzez ich błędne niezastosowanie, pomimo, iż termin przedawnienia liczony a tempore facti od chwili zaniechania zwrotu podatku VAT za lata 2001 - 2004 w prawem przewidzianym terminie, upłynął najpóźniej z dniem 30 czerwca 2015 roku ( § 5 ust. 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom Dz. U. Nr 89, poz. 851 z późn. zm.), a pozew został wniesiony 11 marca 2016 r., oraz poprzez przyjęcie wbrew treści umowy z 16 czerwca 2010 roku, iż za moment dowiedzenia się przez powoda o szkodzie należy uznać dopiero chwilę wystawienia faktur VAT przez D., pomimo, iż wynagrodzenie za doradztwo nie zostało uzależnione od ostatecznego wyniku postępowania podatkowego i sądowo administracyjnego, a tym samym o obowiązku jego uiszczenia („szkodzie”) powód dowiedział się z chwilą zawarcia umowy z dnia 16 czerwca 2010 roku a o osobie odpowiedzialnej za szkodę powód dowiedział się w momencie wydania wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 stycznia 2012 r. sygn. III SA/Wa 1262/11 i III SA/Wa 1169/11 prawomocnie częściowo uchylających zaskarżone decyzje (VAT za 2003 r. i VAT za 2004 r.) i wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 stycznia 2012 r, sygn. III SA/Wa 1253/11 i III SA/Wa 1252/11 w całości prawomocnie uchylających zaskarżone decyzje,

10. naruszenie art. 361 § 1 k.c. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie oraz art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych i art. 3 ust. 1 pkt. 2 i art. 3 ust. 2 pkt. 2 w zw. z art. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, poprzez ich błędne niezastosowanie i uznanie, iż koszty przygotowywania przez osobę trzecią projektów wniosków w postępowaniu podatkowym, projektów odwołań od decyzji, projektów skarg na decyzje administracyjne, projektów skarg kasacyjnych, w ramach postępowań podatkowych i sądowo - administracyjnych, w których strona jest zastępowana przez pełnomocnika procesowego uprawnionego i zobowiązanego do świadczenia tego rodzaju pomocy prawnej, pozostają w adekwatnym związku przyczynowym z działaniami organów podatkowych,

11. naruszenie art. 361 § 2 k.c. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i uznanie, iż oprocentowanie z tytułu opóźnienia w zwrocie środków pieniężnych nie podlega uwzględnieniu przy dochodzeniu odszkodowania na zasadach ogólnych z tytułu niezgodnego z prawem opóźnienia w spełnieniu świadczenia pieniężnego.

W konkluzji skarżący wniósł o zmianę wyroku poprzez oddalenie powództwa w całości, oraz zasądzenie kosztów procesu, nadto o zasądzenie kosztów postępowania apelacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

**Powód** zaskarżył wyrok w części tj. w zakresie punktu II i IV zarzucając .

Naruszenie przepisu postępowania, mające wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. art. 233 § 1 k.p.c. poprzez błędną, sprzeczną z zasadami logiki i doświadczeniem życiowym ocenę dowodów, tj. umowy z dnia 16.06.2010 r. zawartej pomiędzy V. G. a (...) Sp. z o.o. oraz aneksu zawartego w dniu 26.07.2013 r. i uznanie, że zakres czynności dokonanych przez (...) sp. z o.o. na rzecz Powoda w wykonaniu Aneksu mieścił się w ramach Umowy, a w konsekwencji uznanie, że kwota wynagrodzenia w wysokości 40.000 EUR zapłaconego Doradcom 16 stycznia 2014 r. z tego tytułu, wobec braku adekwatnego związku przyczynowego pomiędzy zaniechaniem Pozwanego a jej wypłatą, nie może zostać uznana za szkodę wywołaną działaniem Pozwanego, podczas gdy z § 1 (ix) Umowy, § 1 Aneksu oraz z okoliczności zawarcia Aneksu wynika, iż usługi wykonywane przez Doradców po dniu dokonania na rzecz Spółki zwrotu oprocentowania nie mogły być wykonywane na podstawie Umowy, a zawarcie Aneksu było konieczne, aby Doradcy kontynuowali świadczenie usług na rzecz Powoda;

2. art. 233 § 1 k.p.c. poprzez błędną, sprzeczną z zasadami logiki i doświadczeniem życiowym ocenę dowodów, tj. faktury nr (...) z dnia 19.02.2013 r., poprzez ustalenie, że Powód dowiedział się o szkodzie obejmującej wynagrodzenie Doradców, którego dotyczyła ww. faktura, w dniu wystawienia tej faktury, podczas gdy Powód dowiedział się o przedmiotowej szkodzie dopiero w momencie jej poniesienia, tj. w dniu zapłaty kwoty wynikającej z faktury, a niezależnie od tego nie mógł się dowiedzieć o wystawieniu faktury przed dniem doręczenia mu tej faktury, która to data nie wynika z treści faktury.

Naruszenie prawa materialnego, tj.:

3. art. 442<sup>1</sup> § 1 k.c. w zw. z art. 361 § 1 k.c. poprzez błędną jego wykładnię i uznanie, że momentem powstania szkody w majątku Powoda, stanowiącym początek biegu terminu przedawnienia roszczeń o naprawienie szkody jest moment wystawienia faktury VAT, podczas gdy samo powstanie zobowiązania do zapłaty (pasywów), bez jego realizacji (tj. do czasu faktycznej zapłaty należności) nie stanowi jeszcze doznania szkody w rozumieniu art. 361 § 1 k.c., co doprowadziło Sąd do błędnego uznania podniesionego przez Pozwanego zarzutu przedawnienia części dochodzonych pozewem roszczeń;

4. art. 65 § 1 i 2 k.c. w zw. z art. 361 § 1 k.c. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie i dokonanie wadliwej wykładni treści Umowy i Aneksu i uznanie, że zakres czynności dokonanych przez Doradców na rzecz Powoda w wykonaniu Aneksu z dnia 23 lipca 2013 r. mieścił się w ramach umowy zawartej 16 czerwca 2010 r. podczas gdy prawidłowa wykładnia § 1 (ix) Umowy z dnia 16 czerwca 2010 r. oraz § 1 Aneksu z dnia 26 lipca 2013 r. prowadzi do wniosku, iż zakres prac objętych Aneksem nie pokrywa się z zakresem wynikającym z Umowy.

W konkluzji skarżący wniósł o zmianę wyroku w części oddalającej powództwo oraz rozstrzygającej o kosztach postępowania, oraz zasądzenie zwrotu kosztów procesu za obie instancje według norm przepisanych. Ponadto, wniósł o przeprowadzenie dowodu z dokumentów dołączonych do pisma na okoliczności wskazane w jego treści.

**Pozwany** wniósł o oddalenie apelacji powoda i zasądzenie kosztów procesu.

**Powód** wniósł o oddalenie apelacji pozwanego w całości oraz zasądzenie kosztów postępowania apelacyjnego.

#### **Sąd Apelacyjny zważył, co następuje:**

Apelacja pozwanego jest zasadna i pociąga za sobą zmianę zaskarżonego wyroku na podstawie art. 386 par. 1 k.p.c., natomiast apelacja powoda jest bezzasadna i podlega oddaleniu na podstawie art. 385 k.p.c.

Ustalenia faktyczne poczynione przez sąd I instancji są w znacznym zakresie prawidłowe i w tej części Sąd Apelacyjny przyjmuje je za własne. Nieprawidłowe jest ustalenie, iż istnieje adekwatny związek przyczynowy pomiędzy szkodą, której naprawienia domaga się powód a zaniechaniem pozwanego w postaci nieterminowego wydania decyzji o zwrocie powodowi podatku VAT i nieterminowego wypłacenia kwot podlegających temu zwrotowi.

Powód uzyskał rekompensatę za nieterminowy zwrot podatku VAT w postaci odsetek. Realizacja roszczenia o wypłatę owych odsetek wymagała wystąpienia przez powoda ze stosownymi wnioskami do organu podatkowego ( Naczelnika Urzędu Skarbowego i Dyrektora Izby Skarbowej ) a następnie na drogę postępowania administracyjnego przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym i przed NSA. Powodowi należy się zatem zwrot kosztów **niezbędnych do celowego dochodzenia praw** i tylko takie koszty mogą być uznane za pozostające w adekwatnym związku przyczynowym z doznaną przez niego szkodą. Przy tym pojęcie kosztów niezbędnych do celowego dochodzenia praw nie może być interpretowane jako pojęcie autonomiczne, tylko z uwzględnieniem rozumienia niezbędności jako celowości lub potrzeby poniesienia kosztów. Kosztami niezbędnymi do dochodzenia przez powoda jego praw były zatem koszty pełnomocnika procesowego. Koszty poniesione przez powoda na wynagrodzenie doradcy, który takim pełnomocnikiem nie był i działał równocześnie z pełnomocnikiem ale poza procesem, nie pozostają w adekwatnym związku przyczynowym z doznaną przez powoda szkodą, nie mogą być bowiem uznane za koszty niezbędne do

celowego dochodzenia praw. Zarzut naruszenia przez sąd I instancji art. 361 par. 1 k.c. jest więc trafny i uzasadnia zmianę zaskarżonego wyroku poprzez oddalenie powództwa.

Poszkodowany bezprawnym działaniem lub zaniechaniem innego podmiotu, w każdym wypadku zobowiązany jest do podjęcia działań mających na celu zminimalizowanie skutków szkody a więc do takiego zachowania, które owej szkody nie powiększa (co można wprost wywieść z art. 362 k.c.).

Stosownie do art. 361 par. 1 k.c., zobowiązany do odszkodowania ponosi odpowiedzialność tylko za normalne następstwa działania lub zaniechania, z którego szkoda wynikła.

Następstwa „normalne”, to następstwa typowe lub oczekiwane w zwykłej kolejności rzeczy, a więc niebędące rezultatem wyjątkowego zbiegu okoliczności.

W sprawach, w których wymagana jest specjalna wiedza z zakresu prawa podatkowego normalne jest skorzystanie z usług doradcy podatkowego. Za usprawiedliwione i celowe należy zatem uznać zasięgnięcie przez powoda opinii doradcy co do możliwości dochodzenia roszczenia, zasad dochodzenia roszczenia oraz argumentacji na poparcie zasadności roszczenia. W ocenie Sądu Apelacyjnego powód nie udowodnił, że koszty zasięgnięcia takiej opinii przewyższyłyby kwotę 40.000 Euro zapłaconą przez niego na podstawie faktur (...) i (...), nie objętą niniejszym postępowaniem z uwagi na przedawnienie roszczenia. Nie udowodnił więc, że wynagrodzenie uiszczony na podstawie faktur objętych niniejszym postępowaniem tj. (...), (...), (...) (...) ponad w/w kwotę 40.000 Euro (obejmujące wynagrodzenie za czynności podejmowane przez doradcę po przekazaniu powodowi odwołań od decyzji urzędu skarbowego – k.783 specyfikacja w umowie) pozostaje w adekwatnym związku przyczynowym ze szkodą.

Zgodnie z ustawą z 5.7.1996r. o doradztwie podatkowym ( j.t. Dz. U. z 2018r. poz. 377), czynności doradztwa podatkowego takie jak udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych mogą być wykonywane przez adwokatów i radców prawnych (art. 3 ust. 1 pkt 2). Natomiast stosownie do art. 41 ust. 1 w/w ustawy, w postępowaniu przed organami administracji publicznej w sprawach obowiązków podatkowych pełnomocnikiem podatnika, płatnika, inkasenta oraz osób, o których mowa w art. 2 ust. 1a, może być również doradca podatkowy, ustęp 2. doradca podatkowy uprawniony jest do występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu w zakresie sądowej kontroli decyzji administracyjnych w sprawach dotyczących obowiązków podatkowych.

Z powyższych przepisów wynika, że powód mógł zawrzeć umowę z doradcą podatkowym, który niezależnie od udzielenia powodowi porady mógł reprezentować go jako pełnomocnik w postępowaniu przed organami administracji. Mógł także zawrzeć umowę z doradcą podatkowym będącym adwokatem lub radcą prawnym, który jednocześnie reprezentowałby go w takim postępowaniu. Zawarcie dwóch umów, jednej z doradcą podatkowym, który nie reprezentował powoda w postępowaniu przed organami administracji, drugiej z radcą prawnym A. H., który pełnił rolę pełnomocnika procesowego ale nie opracowywał pism sądowych i argumentacji na poparcie stanowiska w sprawie, było wyłącznie wynikiem decyzji powoda i doprowadziło do nieuzasadnionego zwiększenia kosztów związanych z dochodzeniem roszczenia. Zobowiązany do naprawienia szkody nie może ponosić ujemnych konsekwencji działania poszkodowanego.

Wynagrodzenie za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi w sprawach obowiązków podatkowych, stanowiące podstawę do zasądzenia przez sąd kosztów zastępstwa prawnego, określało w 2010r. rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 2 grudnia 2003 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz szczegółowych zasad ponoszenia kosztów pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu (Dz. U. z dnia 15 grudnia 2003 r.) Zgodnie z § 2. 1. tego rozporządzenia, wynagrodzenie doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądem administracyjnym wynosi w pierwszej instancji:

1) w sprawach, w których przedmiotem zaskarżenia jest należność pieniężna, przy wartości przedmiotu sprawy:

g) powyżej 200.000 zł - 7.200 zł;

2. Wynagrodzenie doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądem administracyjnym wynosi w drugiej instancji:

1) za sporządzenie i wniesienie skargi kasacyjnej oraz udział w rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym - 75 % kwoty wynagrodzenia określonego w ust. 1, a jeżeli w drugiej instancji nie prowadził sprawy ten sam doradca podatkowy - 100 % tej kwoty, w obu przypadkach nie mniej niż 120 zł;

2) za sporządzenie i wniesienie skargi kasacyjnej albo za sporządzenie opinii o braku podstaw do wniesienia skargi kasacyjnej - 50 % kwoty wynagrodzenia określonego w ust. 1, a jeżeli nie prowadził sprawy ten sam doradca podatkowy w drugiej instancji - 75 % kwoty, w obu przypadkach nie mniej niż 120 zł;

3) za udział w rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym - 50 % kwoty wynagrodzenia określonego w ust. 1, a jeżeli nie prowadził sprawy w drugiej instancji ten sam doradca podatkowy, nie sporządził i nie wniósł kasacji - 75 % tej kwoty, w obu przypadkach nie mniej niż 120 zł;

Co do zasady zgodnie z art. 41a. 1. ustawy o doradztwie podatkowym, wynagrodzenie za czynności doradcy podatkowego nie będące czynnościami w postępowaniu przed sądami administracyjnymi w sprawach obowiązków podatkowych ustala umowa z klientem. Doradca podatkowy jest niezależny w zakresie określania wysokości wynagrodzenia za świadczone usługi doradztwa podatkowego. Zgodnie jednak z zasadami etyki doradcy podatkowego powinien określić zasady ustalania wynagrodzenia przed rozpoczęciem świadczenia usług na rzecz przyszłego klienta, chyba że określenie tych zasad wymaga czynności dodatkowych, polegających m.in. na zapoznaniu się z aktami sprawy lub uzyskaniu dodatkowych wyjaśnień.

Umowa zawarta przez powoda z doradcą 16.06.2010r. ( k.779 i nast.) nie określa zasad ustalania wynagrodzenia a jedynie kwoty wynagrodzenia z rozbiciem na etapy, po realizacji których wynagrodzenie ma być płatne. Nie wiadomo ile osób było zaangażowanych w świadczenie usługi ani ile czasu było niezbędne na wykonanie czynności objętych umową i jaka stawka godzinowa została przyjęta. Tak określone wynagrodzenie nie poddaje się żadnej weryfikacji.

W sytuacji świadczenia przez doradcę pomocy w postępowaniu przed sądami administracyjnymi wynagrodzenie doradcy określa w/w rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości. Mając na względzie stawki przyjęte w w/w rozporządzeniu należy uznać, że wynagrodzenie określone w umowie jest wynagrodzeniem rażąco wygórowanym. Należy przy tym uwzględnić fakt, że powód dochodził zwrotu VAT za kilka lat w rozbiciu na poszczególne okresy, co powodowało konieczność złożenia wielu wniosków i wielu odwołań ale miały one jednorodny charakter (dotyczyły tej samej problematyki i wykorzystywały tę samą wiedzę i argumentację).

W postępowaniu przed sądem administracyjnym określanie wysokości wynagrodzenia fachowego pełnomocnika powinno następować każdorazowo z uwzględnieniem stopnia zawiłości sprawy oraz nakładu pracy pełnomocnika (radcy prawnego, doradcy podatkowego) oraz wkładu jego pracy w przyczynienie się do wyjaśnienia i rozstrzygnięcia sprawy, a w szczególności czasu poświęconego na przygotowanie się do prowadzenia sprawy, liczby stawiennictw w sądzie, w tym na rozprawach i posiedzeniach, czynności podjętych w sprawie, w tym wkładu pracy radcy prawnego/ doradcy podatkowego w przyczynienie się do wyjaśnienia okoliczności faktycznych, jak również do wyjaśnienia i rozstrzygnięcia istotnych zagadnień prawnych budzących wątpliwości w orzecznictwie i doktrynie, a także trybu i czasu prowadzenia sprawy, obszerności zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego.

Czynności podejmowane przez doradcę podatkowego na podstawie umowy z 16.06.2010r. w znacznej części pokrywały się z czynnościami do dokonania których zobligowany jest pełnomocnik procesowy np. ( pomoc w sporządzaniu projektów skarg, szczegółowa analiza decyzji, analiza uzasadnienia wyroku). Nie sposób obciążyć stronę pozwaną kosztami wynagrodzenia doradcy za czynności, które powinien wykonać pełnomocnik procesowy w sytuacji gdy zwrot wynagrodzenia pełnomocnika procesowego na rzecz powoda już nastąpił. Nie zostało udowodnione, w jakiej części czynności podejmowane przez doradcę nie pokrywały się z czynnościami należącymi do pełnomocnika procesowego radcy prawnego H., oraz że tego rodzaju czynności były niezbędne i celowe do dochodzenia roszczenia

odsetkowego. Zasadniczo powód dochodzi kosztów związanych z postępowaniem sądowno administracyjnym za czynności podejmowane poza tym postępowaniem i rację ma pozwany, że koszty tego rodzaju obciążają stronę postępowania administracyjnego, zatem brak jest podstaw do uznania że tego rodzaju wydatek prowadzi do szkody w rozumieniu art. 361 k.c.

Rację ma sąd I instancji, że wynagrodzenie zapłacone przez powoda doradcy podatkowemu na podstawie aneksu zawartego 26 lipca 2013r. nie pozostaje w adekwatnym związku przyczynowym ze szkodą.

Do czynności doradcy zgodnie z aneksem należało: a) pomoc w trakcie postępowania przed NSA tj. przygotowanie argumentacji do skarg od orzeczeń sądu I instancji, pomoc dotycząca sporządzenia skarg, pomoc w trakcie przygotowania pełnomocnika do „przesłuchania przed NSA”, monitorowanie rozpraw przed NSA, oraz b) dodatkowa praca na skutek otrzymania wyroku NSA tj. pomoc w obliczeniu kwot odsetek, w sporządzaniu pism, monitorowanie działań pełnomocnika, udzielanie pełnomocnikowi wsparcia ( k796-797).

Wyżej wymienione czynności podejmowane przez doradcę to czynności należące do obowiązków pełnomocnika reprezentującego powoda w postępowaniu przed NSA i sądami administracyjnymi. Skoro powód korzystał z pomocy profesjonalnego pełnomocnika będącego radcą prawnym, to pełnomocnik ten miał obowiązek sporządzenia pism procesowych w tym skarg na niekorzystne dla powoda orzeczenia sądu administracyjnego, miał obowiązek zapoznania się z aktualnym orzecznictwem i przygotowania profesjonalnej argumentacji. Powód uzyskał zwrot kosztów profesjonalnego pełnomocnika w postępowaniu administracyjnym. Koszty doradcy poniósł na własne ryzyko i brak jest podstaw do zasądzenia ich zwrotu, zwłaszcza że koszty poniesione na czynności takie jak monitorowanie rozpraw przed NSA, czy „pomoc w trakcie przygotowania pełnomocnika klienta do przesłuchania przed NSA” w ogóle nie mogą być uznane za czynności celowe i niezbędne do dochodzenia roszczenia.

Zagadnienia, które wymagały profesjonalnej wiedzy dla dochodzonego przez powoda roszczenia dotyczyły kwestii należności odsetek za opóźnienie w zwrocie podatku VAT i na dzień 26 lipca 2013r. istniało orzecznictwo, które kwestie te przesądziło w sposób dla powoda korzystny ( np. wyrok NSA I FSK 742/08 i I FSK96/08, I FSK 1948/08 i chociażby orzecznictwo przytoczone licznie w odwołaniu powoda od decyzji odmawiającej naliczenia i wypłaty odsetek k.735--738), powód nie wykazał więc że skorzystanie z pomocy doradcy było konieczne i że potrzebna była wiedza specjalna z zakresu prawa podatkowego, która wykaczała poza profesjonalną wiedzę pełnomocnika w osobie radcy prawnego A. H..

Co do zasady strona w celu dochodzenia swoich roszczeń może korzystać z wielu pełnomocników procesowych i z wielu doradców, co nie oznacza, że wszystkie poniesione w związku z tym koszty są niezbędne i celowe. W orzecznictwie nie budzi wątpliwości, że strona, która wygrała spór może żądać od przeciwnika procesowego zwrotu kosztów tylko jednego pełnomocnika. Nie sposób zatem poza owymi kosztami obciążać stronę pozwaną kosztami poza procesowymi poniesionymi przez stronę wygrywającą (na wynagrodzenie doradcy). Rację ma także sąd I instancji, że wynagrodzenie za czynności takie jak „wsparcie przy sporządzeniu projektu skargi do NSA, pomoc w trakcie postępowania przed NSA, analiza wyroku NSA objęte było umową z 16.06.2010 ( k.780-783).

Zgodnie z ustawą prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi z 30.08.2002 ( Dz. U. nr 153 poz. 1270 ze zm.), w razie uwzględnienia skargi przez sąd pierwszej instancji przysługuje skarżącemu od organu, który wydał zaskarżony akt lub podjął zaskarżoną czynność albo dopuścił się bezczynności, zwrot kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw ( art. 200).

W orzecznictwie sądowym podkreśla się, że art. 200 p.p.s.a. wyraźnie odnosi się do zwrotu kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw. W orzecznictwie zwraca się uwagę, że chodzi tu o prawa związane z kontrolą legalności zaskarżonego aktu, a nie wszystkie czynności i działania podejmowane w ramach prowadzenia sprawy administracyjnej przez strony postępowania sądowno administracyjnego, w szczególności przed uruchomieniem takiego postępowania (zob. wyrok WSA w Lublinie z 29.04.2014 r., III SA/Lu 923/13, LEX nr 1526272; postanowienie NSA z 17.07.2014 r., II FZ 1075/14, LEX nr 1485464) W komentowanym przepisie ograniczono zwrot kosztów na rzecz skarżącego, którego skargę uwzględniono, do kosztów niezbędnych do celowego



dochodzenia praw. Zakres kosztów niezbędnych określa art. 205 p.p.s.a. Niezbędność oraz celowość kosztów postępowania podlega ocenie sądu i jest uwarunkowana konkretnymi okolicznościami sprawy. Sąd powinien rozważyć, czy poniesione koszty związane były z czynnością celową z punktu widzenia dochodzenia przez skarżącego jego praw do uruchomienia kontroli legalności zaskarżonego aktu lub czynności albo braku działania organu.

W wypadku postępowania, w którym strona reprezentowana jest przez adwokata lub radcę prawnego (art. 205 § 2 p.p.s.a.) albo doradcę podatkowego lub rzecznika patentowego (art. 205 § 2 w zw. z art. 205 § 4 p.p.s.a.), niezbędne koszty postępowania stanowi ich wynagrodzenie według stawek opłat wynikających z odrębnych przepisów (przy czym bez względu na liczbę profesjonalnych pełnomocników występujących w imieniu strony ma ona prawo jedynie do zwrotu wydatków jednego pełnomocnika. Zatem gdyby powoda reprezentował przed NSA doradca podatkowy, to jego wynagrodzenie nie mogłoby przewyższyć wynagrodzenia przyznanego pełnomocnikowi będącemu radcą prawnym, co tym bardziej przemawia za przyjęciem, że wynagrodzenie doradcy działającego poza procesem równoległe z pełnomocnikiem procesowym nie może być uznane za pozostające w adekwatnym związku ze szkodą doznaną przez powoda, w sytuacji gdy czynności tego doradcy w istocie sprowadzają się do czynności, które ma obowiązek wykonać pełnomocnik procesowy, dlatego brak jest podstaw do uwzględnienia powództwa.

Mając powyższe na uwadze, Sąd Apelacyjny zmienił zaskarżony wyrok i powództwo oddalił na podstawie art. 386 par. 1 k.p.c. albowiem powód nie udowodnił, że poniesione przez niego koszty pozostają w adekwatnym związku przyczynowym z bezprawnym zaniechaniem pozwanego, nie udowodnił także wysokości szkody, nie wykazał bowiem, które działania doradcy nie pokrywały się z pomocą świadczoną przez radcę prawnego H. w postępowaniu administracyjnym i jaka część umówionego wynagrodzenia ich dotyczy. W związku z powyższym apelacja powoda uległa oddaleniu na podstawie art. 385 k.p.c. jako bezzasadna.

Wnioski dowodowe zgłoszone przez powoda w apelacji uległy oddaleniu jako spóźnione i w świetle rozważań o braku wykazania wysokości szkody niemające znaczenia dla rozstrzygnięcia.

O kosztach procesu tak za pierwszą jak i za drugą instancję Sąd Apelacyjny orzekł zgodnie z zasadą odpowiedzialności za wynik sporu, obciążając nimi powoda na podstawie art. 98 par. 1 i 3 k.p.c., stosując stawki wskazane w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości.

Alicja Fronczyk Ewa Kaniok Monika Włodarczyk