

Sygn. akt I ACa 978/14

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 26 lutego 2015 r.

Sąd Apelacyjny w Szczecinie I Wydział Cywilny

w składzie następującym:

Przewodniczący:	SSA Edyta Buczkowska-Żuk (spr.)
Sędziowie:	SSA Eugeniusz Skotarczak SSA Tomasz Żelazowski
Protokolant:	sekr. sądowy Magdalena Goltsche

po rozpoznaniu w dniu 12 lutego 2015 r. na rozprawie w Szczecinie

sprawy z powództwa Syndyka masy upadłości „(...)” spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej w S.

przeciwko Skarbowi Państwa – Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w S.

o zapłatę

na skutek apelacji powoda

od wyroku Sądu Okręgowego w Szczecinie

z dnia 27 października 2014 r., sygn. akt I C 1098/14

I. zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

1. w punkcie pierwszym zasądza od pozwanego Skarbu Państwa – Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. na rzecz Syndyka masy upadłości „(...)” spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej w S. kwotę 2.069.697 (dwa miliony sześćdziesiąt dziewięć tysięcy sześćset dziewięćdziesiąt siedem) złotych, wraz z ustawowymi odsetkami od dnia 22 lutego 2014 r.,

2. w punkcie drugim zasądza od pozwanego na rzecz powoda kwotę 10.800 (dziesięć tysięcy osiemset) złotych tytułem zwrotu kosztów procesu;

II. zasądza od pozwanego na rzecz powoda kwotę 5400 (pięć tysięcy czterysta) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania apelacyjnego.

SSA E. Skotarczak SSA E. Buczkowska – Żuk SSA T. Żelazowski

I ACa 978/14

UZASADNIENIE

W pozwie z dnia 15 kwietnia 2014 roku powód Syndyk Masy Upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej w S. domagał się zasądzenia od pozwanego Skarbu Państwa – Urzędu Skarbowego w S. na rzecz powoda kwoty 2.069.697 złotych z odsetkami od dnia 22 lutego 2014 roku do dnia zapłaty oraz zasądzenia od pozwanego na rzecz powoda kosztów postępowania, w tym kosztów wynagrodzenia adwokata w wysokości podwójnej stawki minimalnej.

W uzasadnieniu powód wskazał, iż kwota dochodzona pozwem stanowi sumę wpłat dokonanych przez upadłą spółkę w okresie od dnia 20 stycznia 2012 roku do dnia 20 lipca 2012 roku na rzecz Urzędu Skarbowego w S., które zostały uiszczone w błędnym przekonaniu o wykonaniu obowiązku podatkowego z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych. Powód podał, że czynności te, jako dokonane na rok przed zgłoszeniem wniosku o ogłoszenie upadłości, są czynnościami bezskutecznymi, zgodnie z art. 127 ust. 1 ustawy – Prawo upadłościowe i naprawcze. Powód zaznaczył, że spółka zawierała z klientami umowy, na mocy których otrzymywała do dyspozycji na określony czas środki pieniężne, natomiast w zamian za to klient otrzymywał oprocentowanie, które w zależności od umowy kształtowało się w wysokości od 10 do 20 % w skali miesiąca. Umowy te, mimo nazwania ich umowami inwestycyjnymi, nie miały wskazanego przedmiotu inwestycji. Powód podniósł, że zastrzeżone klientom odsetki wypłacane były w kwotach netto, tj. po odliczeniu 19 % zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych PIT-8AR, a spółka czyniła to będąc przekonaną, że posiada status płatnika podatku. Zaznaczył, że skutek wniosku z dnia 2 grudnia 2012 roku, w dniu 3 lipca 2013 roku w sprawie o sygn. akt: XII GUp 22/13 Sąd Rejonowy Szczecin – Centrum w Szczecinie ogłosił upadłość spółki. Według powoda – pomimo zwrócenia się do organów podatkowych z żądaniem zwrotu nadpłaconej kwoty, płatność nie nastąpiła. Powód podniósł, że na gruncie prawa podatkowego spółka nie mogła mieć statusu płatnika podatku, a jednocześnie dokonując płatności zaliczek na podatek dochodowy spełniała świadczenie na rzecz Skarbu Państwa, które to świadczenie było przez wierzyciela przyjmowane bez żadnych zastrzeżeń. W konsekwencji spółka płaciła do Urzędu Skarbowego zaliczki na podatek dochodowy, które winny być odprowadzane bezpośrednio przez jej kontrahentów. Powód zaznaczył, że spółka nie mogła uregulować zobowiązań podatkowych ciążyących na osobach trzecich, bowiem wynika to z osobistego charakteru podatku, który nie może (co do zasady) zostać zaspokojony z majątku innej niż podatnik osoby. Powód zaznaczył, że świadczenia te można również uznać za nienależne, w rozumieniu art. 405 k.c. w zw. z art. 410 § 1 k.c. Powód dodał, że wysokość odsetek, do płatności których na rzecz kontrahentów spółka był zobowiązana, przekraczała dopuszczalną prawem wysokość odsetek maksymalnych, uregulowanych w art. 359 § 22 k.c., a zatem również odprowadzany od tych odsetek podatek był zawyżony. Powód zaznaczył, że podjął próby odzyskania płatności w drodze procedury o stwierdzenie i zwrot nadpłaty w podatku, jednakże organy podatkowe odmówiły mu statusu strony postępowania podatkowego i umorzyły postępowania.

W odpowiedzi na pozew pozwany Skarb Państwa – Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. wniósł o odrzucenie pozwu ewentualnie o oddalenie powództwa i zasądzenie od powoda na rzecz strony pozwanej kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

Pozwany zaznaczył, że powód nie ma legitymacji czynnej do dochodzenia zwrotu świadczenia spełnionego w imieniu kontrahentów, z uwagi na fakt, iż rozporządzeń tych nie czynił kosztem swojego majątku, a więc nie stał się zubożony. Wniósł o zawieszenie postępowania sądowego do czasu zakończenia postępowania sądowo – administracyjnego zainicjowanego skargą powoda na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 11 lutego 2014 roku. Pozwana podniosła, że nie doszło do bezpodstawnego wzbogacenia strony pozwanej, albowiem w świetle art. 170 ustawy – Prawo bankowe umowy zawierane przez powoda są ważne. Wskazała, że w sprawie nie może znaleźć zastosowania art. 170 ustawy – Prawo upadłościowe i naprawcze, gdyż spełnienie świadczenia podatkowego, którego obowiązek zapłaty nie wynika z czynności prawnej, lecz z ustawy, samo w sobie również nie może być czynnością prawną. Pozwany podał także, że sam powód w pismach z dnia 29 sierpnia 2013 roku i 16 września 2013 roku wskazał, że zarząd upadłego dokonując wpłat był świadomy ich bezprawności, a zatem spółka spełniając świadczenie wiedziała, iż nie była do niego zobowiązana, co mając na względzie art. 411 pkt 1 k.c. stanowi podstawę do uznania, iż powód nie może żądać zwrotu nienależnych

świadczeń. Podkreślił, że nadpłata z tytułu odsetek powstała w majątkach klientów powodowej spółki i będąca skutkiem nielegalnego działania powoda w dalszym ciągu stanowi przychód podatników, a zatem w dalszym ciągu podlega opodatkowaniu. Dodał, że spółka odprowadzała podatek z majątku klientów, a nie własnego.

Wyrokiem z dnia 27 października 2014 r. sygn. akt I C 1098/14 Sąd Okręgowy w Szczecinie w punkcie pierwszym oddalił powództwo, w punkcie drugim zasądził od powoda Syndyka Masy Upadłości (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w S. na rzecz pozwanego Skarbu Państwa - Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. kwotę 10.800 złotych tytułem zwrotu kosztów procesu.

Podstawę rozstrzygnięcia stanowiły przyjęte przez Sąd Okręgowy, następujące ustalenia faktyczne i ocena prawna:

„(...)” spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w S. została zarejestrowana w Krajowym Rejestrze Sądowym w dniu 20 kwietnia 2011 roku. Spółka prowadziła działalność w ramach szeroko rozumianych usług finansowych. Przyjmowała od klientów depozyty pieniężne na określony czas, określając ich oprocentowanie w sposób bardzo wysoki (przeciętnie 10 – 20 % w skali miesiąca, tj. 120 – 240 % w skali roku). Przy tym klient miał możliwość wypłaty środków przed terminem, na jaki zostały złożone, jednakże wiązało się to z poniesieniem kary umownej w postaci nawet utraty prawa do wypłaty części włożonego kapitału.

W dniu 6 września 2011 roku Urząd Komisji Nadzoru Finansowego zawiadomił Prokuraturę Rejonową w Stargardzie Szczecińskim o podejrzeniu popełnienia przestępstwa przez osobę działającą pod firmą (...) spółka z o.o. z siedzibą w S.. W piśmie wskazano, że produkty oferowane przez tę firmę mają cechy umów terminowego wkładu pieniężnego. Zaznaczono, że tego typu umowy stanowią czynności bankowe, które mogą być wykonywane wyłącznie przez banki. Nadto podkreślono, że udzielone przez podmiot gwarancje zwrotu kapitału są nierealne przy wskazanej stopie zwrotu inwestycji.

„(...)” spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w S. w trakcie swojej działalności zawarła liczne umowy z klientami, między innymi:

- w dniu 30 sierpnia 2011 roku zawarła z T. L. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 12 miesięcy środków pieniężnych w wysokości 50000 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 15 % w skali miesiąca. W § 5 umowy wskazano, iż zwrot pomnożonych środków pieniężnych nastąpi w okresach miesięcznych od dnia zaksięgowania środków na koncie firmy, a w ostatnim miesiącu nastąpi zwrot kapitału. W § 7 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych;

- w dniu 8 listopada 2011 roku zawarła z J. J. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 5 lat środków pieniężnych w wysokości 47000 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 15 % w skali miesiąca. W § 5 wskazano, iż zwrot pomnożonych środków pieniężnych nastąpi co 3 miesiące do końca trwania umowy, w ostatnim miesiącu nastąpi zwrot kapitału. W § 6 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych;

- w dniu 30 grudnia 2011 roku zawarła z D. B. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 6 miesięcy środków pieniężnych w wysokości 20000 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 20 % w skali miesiąca. W § 5 wskazano, iż zwrot pomnożonych środków pieniężnych nastąpi co 2 miesiące do końca trwania umowy, w ostatnim miesiącu nastąpi zwrot kapitału. W § 6 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych;

- w dniu 25 stycznia 2012 roku zawarła z Ł. S. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 1 roku środków pieniężnych w wysokości 1.800 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 45 % w skali roku. Zgodnie z § 5 zwrot środków pieniężnych wraz ze stałą stopą zwrotu miał nastąpić w ostatnim dniu trwania umowy. W § 7 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych;

- w dniu 16 marca 2012 roku zawarła z P. P. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 6 miesięcy środków pieniężnych w wysokości 25000 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 20 % w skali miesiąca. W § 5 wskazano, iż zwrot pomnożonych środków pieniężnych nastąpi na koniec trwania umowy wraz ze zwrotem kapitału. W § 6 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych;

- w dniu 6 kwietnia 2012 roku zawarła z P. G. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 6 miesięcy środków pieniężnych w wysokości 20000 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 18 % w skali miesiąca. W § 5 wskazano, iż zwrot pomnożonych środków pieniężnych nastąpi na koniec trwania umowy, wraz ze zwrotem kapitału. W § 6 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych;

- w dniu 11 kwietnia 2012 roku zawarła z B. K. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 12 miesięcy środków pieniężnych w wysokości 322.500 złotych. Zgodnie z § 6 ust. 1 umowy kwota zwrotu środków pieniężnych za czas trwania umowy miała wynieść 1.251.513 złotych, przy czym miała ona zostać pomniejszona przed wypłatą o podatek od zysków kapitałowych, który spółka (zgodnie z § 6 ust. 2 umowy) miała przekazać do właściwego Urzędu Skarbowego. W § 6 ust. 4 i 5 wskazano, że 50 % kwoty zwrotu środków pieniężnych zostanie wypłaconych klientowi w ciągu dwóch dni roboczych od dnia przedłożenia przez klienta przedwstępnej umowy sprzedaży nieruchomości, a pozostałe 50 % w ciągu dwóch dni od dnia przedłożenia przyrzeczonej umowy sprzedaży nieruchomości;

- w dniu 20 czerwca 2012 roku zawarła z A. P. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 5 lat środków pieniężnych w wysokości 2000 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 10 % w skali miesiąca. W § 5 wskazano, iż zwrot pomnożonych środków pieniężnych nastąpi co 3 miesiące do końca trwania umowy, w ostatnim miesiącu nastąpi zwrot kapitału. W § 6 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych;

- w dniu 20 czerwca 2012 roku zawarła z W. N. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 5 lat środków pieniężnych w wysokości 5000 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 12,5 % w skali miesiąca. W § 5 wskazano, iż zwrot pomnożonych środków pieniężnych nastąpi co 3 miesiące do końca trwania umowy, w ostatnim miesiącu nastąpi zwrot kapitału. W § 6 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych;

- w dniu 20 czerwca 2012 roku zawarła z D. M. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 5 lat środków pieniężnych w wysokości 16000 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 15 % w skali miesiąca. W § 5 wskazano, iż zwrot pomnożonych środków pieniężnych nastąpi co 3 miesiące do końca trwania umowy, w ostatnim miesiącu nastąpi zwrot kapitału. W § 6 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych;

- w dniu 27 czerwca 2012 roku zawarła z K. M. i A. M. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 12 miesięcy środków pieniężnych w wysokości 85000 złotych. Zgodnie z § 8 ust. 1 umowy kwota zwrotu środków pieniężnych za czas trwania umowy miała wynieść 314.815,35 złotych, przy czym miała ona zostać pomniejszona przed wypłatą o podatek od zysków kapitałowych, który spółka (zgodnie z § 8 ust. 2 umowy) miała przekazać do właściwego Urzędu Skarbowego. W § 8 ust. 4 i 5 wskazano, że 50 % kwoty zwrotu środków pieniężnych zostanie wypłaconych klientowi w ciągu dwóch dni roboczych od dnia przedłożenia przez klienta przedwstępnej umowy sprzedaży nieruchomości, a pozostałe 50 % w ciągu dwóch dni od dnia przedłożenia przyrzeczonej umowy sprzedaży nieruchomości;

- w dniu 27 czerwca 2012 roku zawarła z H. Z. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 6 miesięcy. W § 6 umowy spółka zobowiązała się do przekazania na kwoty 130.000 złotych na rzecz salonu samochodowego tytułem ceny tego samochodu, nadto zobowiązała się do przekazania do właściwego Urzędu

Skarbowego podatku od zysków kapitałowych. Wpłata środków miała nastąpić częściowo w wysokości i terminie uzgodnionym z salonem samochodowym, a w pozostałym zakresie po upływie terminu obowiązywania umowy;

- w dniu 28 czerwca 2012 roku zawarła z H. Z. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 6 miesięcy środków pieniężnych w wysokości 22.000 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 17 % w skali miesiąca. W § 5 wskazano, iż zwrot pomnożonych środków pieniężnych nastąpi na koniec trwania umowy wraz ze zwrotem kapitału. W § 6 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych;

- w dniu 16 lipca 2012 roku zawarła z P. S. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 5 lat środków pieniężnych w wysokości 10715 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 14 % w skali miesiąca. W § 5 wskazano, iż zwrot pomnożonych środków pieniężnych nastąpi co 3 miesiące do końca trwania umowy, w ostatnim miesiącu nastąpi zwrot kapitału. W § 6 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych;

- w dniu 23 lipca 2012 roku zawarła z J. P. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 5 lat środków pieniężnych w wysokości 500 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 100 % w skali roku. Zgodnie z § 5 zwrot środków pieniężnych wraz ze stałą stopą zwrotu miał nastąpić w ostatnim dniu trwania umowy. W § 7 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych;

- w dniu 16 sierpnia 2012 roku zawarła z B. B. umowę, na mocy której klient zobowiązał się do pozostawienia spółce na okres 8 miesięcy środków pieniężnych w wysokości 24000 złotych ze stopą zwrotu w wysokości 15 % w skali miesiąca. W § 5 umowy wskazano, iż zwrot pomnożonych środków nastąpi na koniec trwania umowy wraz ze zwrotem kapitału. W § 6 umowy spółka zobowiązała się do potrącenia od kwoty zysku kapitałowego i przekazania do właściwego Urzędu Skarbowego podatku od zysków kapitałowych.

W deklaracji rocznej o zryczałtowanym podatku dochodowym za 2011 roku „(...)” spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w S. oświadczyła, iż tytułem odsetek od pożyczek na poczet zryczałtowanego podatku dochodowego pobrała: w miesiącu lipcu kwotę 6.958 złotych, w miesiącu sierpniu kwotę 35.913 złotych, w miesiącu wrześniu kwotę 63.676 złotych, w miesiącu październiku kwotę 87.796 złotych, w miesiącu listopadzie kwotę 74.540 złotych, w miesiącu grudniu kwotę 102.816 złotych.

W roku 2012 „(...)” spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w S. z tego samego tytułu dokonała następujących wpłat na rzecz Urzędu Skarbowego w S.: za miesiąc styczeń kwoty 155.842 złotych, za miesiąc luty 367.505 złotych, za miesiąc marzec 184.532 złotych, za miesiąc kwiecień 351.156 złotych, za miesiąc maj 394.788 złotych, za miesiąc czerwiec 513.040 złotych. Wpłaty te również zostały wykazane w deklaracji rocznej o zryczałtowanym podatku dochodowym za 2012 roku.

Pobrane i odprowadzone na rachunek Urzędu Skarbowego kwoty stanowiły równowartość kwoty podatku dochodowego odprowadzonego od odsetek wypłacanym klientom spółki z tytułu umów łączących ich ze spółką.

Postanowieniem z dnia 3 lipca 2013 roku wydanym w sprawie o sygn. akt: XII GU 2/13 Sąd Rejonowy Szczecin – Centrum w Szczecinie, Wydział XII Gospodarczy postanowił ogłosić upadłość dłużnika „(...)” spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w S., obejmującą likwidację majątku. Sąd wyznaczył syndyka w osobie P. W..

Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. przedłożył w Urzędzie Skarbowym w S. zgłoszenie aktualizacyjne dotyczące zmiany nazwy zarejestrowanego podmiotu oraz korektę deklaracji podatkowych rocznych o zryczałtowanym podatku dochodowym za 2011 i 2012 roku, w których wskazał, iż suma pobranego zryczałtowanego podatku za te lata winna wynieść 0 złotych.

W piśmie z dnia 29 sierpnia 2013 roku Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. zażądał od Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. nadpłaconej kwoty podatku w wysokości 2.338.562 złotych z tytułu dokonanych przez upadłego bezpodstawnie wpłat zryczałtowanego podatku dochodowego płatnika w okresie 2011 – 2012.

W odpowiedzi na wezwanie Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. wezwał syndyka do uzupełnienia wniosku.

W piśmie z dnia 16 września 2013 roku Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. szczegółowo wskazał zakres kwot nadpłaconego podatku, których zwrotu się domaga zaznaczając, że czynności które stanowiły podstawę do odprowadzania podatku do Urzędu Skarbowego były zarówno nieważne jak i bezskuteczne wobec masy upadłości.

Pismem z dnia 1 października 2013 roku Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. został wezwany do przedstawienia dowodów na poparcie podnoszonych przez niego twierdzeń.

W odpowiedzi wraz z pismem z dnia 8 października 2013 roku Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. przedstawił Naczelnikowi Urzędu Skarbowego zestawienia wypłaconych odsetek od depozytów za miesiące od lipca 2011 roku do czerwca 2012 roku. Podkreślił, że umowy zawierane przez spółkę z kontrahentami miały cechy czynności bankowych i jako takie nie mogą być uznane za ważne.

W piśmie z dnia 11 października 2013 roku Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. wskazał, że podziela ustalenia Urzędu Kontroli Skarbowej zawarte w protokole badania ksiąg rachunkowych spółki, iż umowy zawierane przez bank winny być klasyfikowane jako umowy depozytu nieprawidłowego, a w konsekwencji być opodatkowane podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Syndyk ponowił wezwanie do zapłaty żądanej kwoty.

W piśmie z dnia 14 października 2013 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. wezwał Syndyka masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. do przedłożenia umów zawartych przez spółkę z kontrahentami oraz wyjaśnień w zakresie przedłożonych zestawień wyliczeń.

W piśmie z dnia 22 października 2013 roku Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. celem ułatwienia organowi rozpatrzenia wniosku o zwrot nadpłaconego podatku ograniczył żądanie wniosku do zwrotu podatku nadpłaconego za miesiąc lipiec 2011 roku, przedkładając jednocześnie umowy, od których podatek był odprowadzany w przedmiotowym miesiącu.

Postanowieniem z dnia 25 października 2013 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w stosunku do spółki (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. w sprawie sprawdzenia prawidłowości rozliczeń w zakresie obliczenia, pobrania i wpłaty zryczałtowanego podatku dochodowego za lipiec 2011 roku.

Decyzją z dnia 10 grudnia 2013 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. odmówił stwierdzenia nadpłaty w zryczałtowanym podatku dochodowym z tytułu nienależnie pobranego i wpłaconego podatku za miesiąc lipiec 2011 roku przez płatnika (...) Spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej. W uzasadnieniu decyzji wskazano, że umowy zawierane przez spółkę z kontrahentami nie były nieważne, albowiem choć spółka prowadziła swoją działalność w sposób nielegalny, to określona w art. 170 ustawy – Prawo bankowe sankcja, wyłącza możliwość uznania zawieranych przez nią czynności prawnych za nieważne. Zaznaczono również, że nie zostały spełnione przesłanki bezskuteczności czynności prawnej, wskazane w art. 127 ust. 1 ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze, albowiem spółka otrzymywała, na mocy zawartych umów, świadczenie ekwiwalentne w stosunku do świadczenia wzajemnego. Podkreślono, że przedmiotowe umowy należy traktować jako umowy depozytu nieprawidłowego, do których na gruncie prawa podatkowego zastosowanie znajdują przepisy dotyczące opodatkowania umów pożyczki.

Wskazano, że chociaż na gruncie podatkowym spółce przysługuje status płatnika, to nie doszło w sprawie do powstania po jej stronie nadpłaty za miesiąc lipiec 2011 roku, albowiem podatek został obliczony i odprowadzony zgodnie z prawem.

Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. wniósł w dniu 17 grudnia 2013 roku odwołanie od przedmiotowej decyzji. W odwołaniu wskazano, że organ niesłusznie uznał, iż umowy depozytu nieprawidłowego podlegają tym samym zasadom opodatkowania co umowy pożyczki. Nadto podniesiono, że organ nie uwzględnił faktu sprzecznej z prawem wysokości odsetek wynikających z zawieranych przez spółkę umów, których wypłacenie doprowadziło do zawyżenia odprowadzonego podatku.

Decyzją z dnia 30 grudnia 2013 roku Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w S. ustalił stratę (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w roku 2011 na kwotę 1.595.711,86 złotych. Organ zakwestionował możliwość zaliczenia przez spółkę do kosztów uzyskania przychodów tych wypłaconych klientom odsetek, które przekraczały wartość ustalonych ustawą odsetek maksymalnych.

Decyzją z dnia 11 lutego 2014 roku Dyrektor Izby Skarbowej w S. uchylił decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. z dnia 10 grudnia 2013 roku oraz poprzedzające ją postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. z dnia 25 października 2013 roku, wszczynające z urzędu postępowanie w stosunku do (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości z siedzibą w S. jako płatnika w sprawie sprawdzenia prawidłowości rozliczeń z zakresu obliczania, pobrania i wpłaty zryczałtowanego podatku dochodowego za lipiec 2011 roku i umorzył prowadzone postępowanie. W uzasadnieniu organ wskazał, że umowy zawierane między spółką a jej klientami miały cechy umów terminowego wkładu pieniężnego, a zatem winny być kwalifikowane jako czynności bankowe. Tym samym umowy te nie mają charakteru umów pożyczki, a ich kwalifikacja dokonana przez organ I instancji jest nieprawidłowa. Jednocześnie zaznaczono, że skoro spółka nie była podmiotem legalnie wykonującym działalność z zakresu czynności bankowych, tym samym nie była zobowiązana ani upoważniona do odprowadzenia zryczałtowanego podatku od odsetek. Spółka nie była więc płatnikiem podatku, a więc w konsekwencji nie była podmiotem uprawnionym do wniesienia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, a w stanie faktycznym sprawy uprawnieni do tego mogliby być jedynie podatnicy.

Na powyższą decyzję w dniu 11 marca 2014 roku skargę wniósł Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S..

Postanowieniem z dnia 18 września 2014 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. umorzył postępowanie sądowe wywołane skargą.

Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. w dniach 15 listopada 2013 roku, 20 grudnia 2013 roku i 23 stycznia 2014 roku składał kolejne wnioski o zwrot nadpłaconego podatku dochodowego za miesiące odpowiednio: sierpień 2011 roku, wrzesień 2011 roku, październik 2011 roku

W dniu 27 lutego 2014 roku Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. złożył odwołanie od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. z dnia 12 lutego 2014 roku w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej w zapłacie podatku za miesiąc sierpień 2011 roku. Uzasadnienie decyzji odpowiadało uzasadnieniu decyzji tego organu z dnia 10 grudnia 2013 roku w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty podatku za miesiąc lipiec 2014 roku. Argumenty skarżącego zawarte w odwołaniu powielały argumenty odwołania z dnia 17 grudnia 2013 roku

Postanowieniem z dnia 20 lutego 2014 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. odmówił wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia i zwrotu nadpłaty w zryczałtowanym podatku dochodowym za wrzesień 2011 roku w kwocie 55.083 złotych (...) spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S.. W uzasadnieniu

organ wskazał, że syndyk masy upadłości nie może być uznany za stronę prowadzonego postępowania, bowiem spółka nie była podatnikiem.

Postanowieniem z dnia 20 lutego 2014 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. odmówił wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia i zwrotu nadpłaty w zryczałtowanym podatku dochodowym za październik 2011 roku.

Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. w dniu 27 lutego 2014 roku wniósł zażalenia na wskazane wyżej postanowienia. W uzasadnieniu zażaleń skarżący wskazywał, iż jest legitymowany do wystąpienia o zwrot podatku w trybie postępowania podatkowego.

Syndyk masy upadłości (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w S. w dniu 14 lutego 2014 roku wezwał Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. do zapłaty 2.069.679 złotych w terminie 7 dni od dnia otrzymania wezwania.

W odpowiedzi na wezwania Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. pismem z dnia 20 lutego 2014 roku wskazał, iż są one bezzasadne, albowiem dotyczą należności o charakterze publicznoprawnym, dla dochodzenia których droga sądowa jest niedopuszczalna. Zaznaczył, że syndyk może dochodzić kwot odsetek przewyższających odsetki maksymalne oraz kwot odprowadzonego od nich podatku bezpośrednio od klientów upadłej spółki, a nie od organów podatkowych, albowiem nie był płatnikiem podatku. Dopuszczenie występowanie przez syndyka o zwrot nadpłaconego podatku, pozbawiałoby bowiem indywidualnych podatników ich własnej legitymacji procesowej.

W tak ustalonym stanie faktycznym, Sąd Okręgowy stwierdził, że powództwo nie zasługiwało na uwzględnienie.

Sąd pierwszej instancji podniósł, że ustalając stan faktyczny w sprawie, wziął pod uwagę, że podstawowe fakty mające znaczenie dla jej rozstrzygnięcia były w zasadzie niesporne. Strona pozwana przyznała kwestie związane z przebiegiem postępowania podatkowego oraz fakt zapłaty kwot dochodzonych pozwem na rachunek Urzędu Skarbowego w S., nadto wskazała, iż nie podważa wiarygodności przedstawionych w sprawie przez powoda dokumentów. Tym samym sąd dokumenty te potraktował jako wiarygodne i na ich podstawie ustalił stan faktyczny w sprawie, uzupełniając go dodatkowo o inne niesporne między stronami elementy, dotyczące sposobu funkcjonowania powodowej spółki na rynku i jej praktyk rynkowych.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji, istota rozstrzygnięcia sprawy sprowadzała się do stwierdzenia tego, czy powódka dysponuje aktualnie jakąś podstawą prawną do domagania się zwrotu od Skarbu Państwa kwot zapłaconych tytułem podatku. Jak ustalono, powódka podjęła kroki na drodze postępowania podatkowego, celem odzyskania nadpłaconych kwot podatku, jednakże organy podatkowe odmówiły jej legitymacji do występowania w tym postępowaniu, z uwagi na brak po jej stronie przymiotu płatnika podatku. W tej sytuacji powódka zwróciła się o ochronę swoich praw na drodze postępowania sądowego.

Sąd Okręgowy stwierdził, że choć tak jak w niniejszej sprawie, powódce służy ochrona prawna przed sądami powszechnymi, to jednak orzekanie o zasadności zgłoszonego przez nią roszczenia musi odbywać się na płaszczyźnie prawa materialnego cywilnego i pokrewnych gałęzi prawa, a nie na płaszczyźnie prawa podatkowego. Zatem dla rozstrzygnięcia sprawy nie miało znaczenia to, czy w świetle prawa podatkowego powódka była zobowiązana do odprowadzania podatku od wypłacanych odsetek, natomiast istotna była kwestia, czy na gruncie prawa cywilnego można stwierdzić, iż była ona obowiązana do odprowadzenia na rzecz Skarbu Państwa określonych kwot. Przy czym, nie musiało tu chodzić o zobowiązanie w stosunku do Skarbu Państwa, ale choćby w stosunku do dowolnej osoby trzeciej, o ile treścią tego zobowiązania było dokonywanie płatności na rachunek Skarbu Państwa (w tym przypadku organu podatkowego). Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że uwzględnienie żądania powódki mogłoby nastąpić w sytuacji, gdyby z jakiejś normy prawa cywilnego wynikał obowiązek zwrotu przez Skarb Państwa kwot przelanych przez powodową spółkę tytułem zapłaty podatku.

Sąd Okręgowy wskazał, że powód przywołał dwie podstawy prawne sformułowanych żądań, wskazując po pierwsze na art. 127 ustawy z dnia 28 lutego 2003 roku – Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz. U. z 2012 r., poz. 1112 ze

zm.), a po drugie na przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące nienależnego świadczenia, tj. art. 410 § 2 k.c. w zw. z art. 405 k.c. Podkreślił, że podstawowe znaczenie dla określenia praw i obowiązków powódki w niniejszej sprawie, miały zawierane przez nią z klientami „umowy inwestycyjne”. Powódka nie przedstawiła wprawdzie wszystkich zawartych umów, jednakże zarówno z tych załączonych do akt, jak i z innych przedstawionych dokumentów, opisujących sposób działania powodowej spółki w charakterze piramidy finansowej, wynikają podstawowe zasady konstruujące stosunki zobowiązaniowe spółki z klientami. Spółka zatem, na mocy przedmiotowych umów, pozyskiwała od swoich kontrahentów określone środki pieniężne (kapitał), którymi mogła dysponować przez czas określony w umowie. Jednocześnie sama zobowiązywała się wobec kontrahentów do wypłaty na ich rzecz odsetek od przekazanych spółce środków, przy czym z zasady kapitał był oprocentowany stawką znacznie przekraczającą dopuszczalną, na gruncie art. 359 § 22 k.c. wysokość odsetek maksymalnych. W zależności od umowy spółka albo zobowiązywała się do wypłaty odsetek wraz z kapitałem po zakończeniu okresu obowiązywania umowy, albo też do wypłaty odsetek w określonych odstępach czasu, do końca okresu obowiązywania umowy. Jednocześnie, spółka w umowach zobowiązywała się do potrącania, od kwoty zysku, podatku od zysków kapitałowych w wysokości obowiązującej w dniu wypłaty i do odprowadzania tego podatku do właściwego Urzędu Skarbowego.

Zdaniem Sądu Okręgowego, zawarte przez spółkę umowy konstruowane wedle przywołanego modelu, były ważne na gruncie prawa cywilnego. Faktem jest iż, umowy zawierane przez powodową spółkę odpowiadały charakterem umowom terminowym wkładu pieniężnego, które jako czynności bankowe sensu stricto, mogą być wykonywane co do zasady wyłącznie przez banki [vide art. 5 ust. 1 pkt 1 i ust. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Prawo bankowe (Dz. U. z 2012 roku, poz. 1376)]. Zarówno w doktrynie jak i w orzecznictwie przyjmuje się jednak, że zawarcie tego rodzaju umowy przez podmiot nie będący bankiem nie powoduje jej nieważności, gdyż swoistą sankcją wprowadza w tym zakresie art. 170 Prawa bankowego, który stanowi, iż kontrahent podmiotu wykonującego nielegalnie czynności bankowe objęte monopolem banków nie jest w ogóle zobowiązany do spełnienia na rzecz tego podmiotu tytułem wynagrodzenia świadczenia pieniężnego. Tym samym zawarte przez powodową spółkę z kontrahentami umowy są ważne, a spółka jest zobowiązana do wypełnienia wszystkich wynikających z nich świadczeń (z wyjątkiem tych, co do których ich nieważność wynika z innych przepisów prawa).

Sąd pierwszej instancji wskazał, że spółka w umowach zawieranych z kontrahentami sama zobowiązywała się odprowadzić należny podatek od wypłaconych odsetek na rzecz właściwego Urzędu Skarbowego. Zdaniem tego Sądu, zobowiązanie to odpowiadało instytucji umowy na rzecz osoby trzeciej, stypizowanej w art. 393 k.c. W niniejszej sprawie powódka była zobowiązana w stosunku do swoich kontrahentów, z tytułu wypłaty należnych odsetek, przysługujących im z uwagi na przekazanie powódce do dysponowania określonych środków pieniężnych. Jednocześnie kontrahenci powódki zobowiązani byli, na gruncie prawa podatkowego, do zapłaty na rzecz Urzędu Skarbowego kwoty podatku należnej od zysków kapitałowych (tj. od zysku w postaci uzyskanych odsetek). Zobowiązanie się powodowej spółki w umowach z kontrahentami do odprowadzenia należnej części podatku, miało więc w założeniu skracać obrót kwot należnych z tytułu podatku, które bezpośrednio od powodowej spółki miały trafiać do Urzędu Skarbowego właściwego dla podatnika.

Sąd Okręgowy nie negując tezy że w polskim prawie podatkowym niemożliwa jest zapłata podatku przez podmiot inny niż podatnik, z uwagi na osobisty charakter zobowiązania podatkowego, a zatem zapłata przedmiotowych kwot przez spółkę nie mogła prowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, podkreślił, że czym innym jest, zaciągnięte na gruncie prawa cywilnego, zobowiązanie się do wykonania określonego świadczenia, a czym innym ocena skuteczności tego świadczenia na gruncie ustaw podatkowych. O ile zatem zachodziłyby podstawy do uznania, iż tego rodzaju zobowiązanie do zapłaty podatku nie może być uznane za ważne, o tyle również zapłata przez powódkę na rzecz urzędu skarbowego mogłaby być kwestionowana.

Sąd Okręgowy wskazał jednak, że sam fakt, iż co do zasady przyjmuje się, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego może nastąpić jedynie poprzez osobistą zapłatę tego zobowiązania przez podatnika, nie wystarcza do stwierdzenia nieważności umowy, mocą której dłużnik (nie będący podatnikiem) zobowiązał się do tego rodzaju zapłaty w imieniu podatnika. Możliwe jest „wyręczenie” podatnika w zapłacie podatku przez inną osobę, o ile ma to charakter czynności technicznej, tj. wpłacenia podatku na rachunek organu podatkowego, ze środków powierzonych osobie trzeciej przez

podatnika. Również syndyk w pozwie powoływał się na instytucję „wyręczyciela” wskazując, iż zapłata dokonana przez powódkę nie spełnia kryteriów wymaganych ku temu, aby być uznaną właśnie za wyręczenie. Z faktu jednak, iż zapłata dokonana przez powódkę, z uwagi na niespełnienie określonych wymogów, nie mogłaby być uznana za skuteczne wyręczenie (tj. nie doprowadziła do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego) nie można wnosić, iż samo zobowiązanie się osoby trzeciej do zapłaty podatku musi być uznane za zawsze nieważne (jako sprzeczne z przepisami ordynacji podatkowej – art. 58 § 1 k.c.). Powyższe rozważania prowadzą w ocenie Sądu Okręgowego do wniosku, iż zobowiązanie się osoby trzeciej do zapłaty podatku za inną osobę, choć w bardzo ograniczonym zakresie, może być akceptowane na gruncie ordynacji podatkowej. Tym samym brak jest podstaw do uznawania tego zobowiązania za nieważne na gruncie prawa cywilnego.

Sąd Okręgowy uznał, że zobowiązania powódki wobec kontrahentów, do odprowadzania środków na konto Urzędu Skarbowego, były ważne. Rozważył zatem, czy zaktualizowała się któraś z przywołanych przez powódkę podstaw do żądania zwrotu świadczonych kwot.

Odnosząc się do możliwości obowiązku zwrotu na zasadzie art. 127 ust. 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 roku – Prawo upadłościowe i naprawcze Sąd pierwszej instancji uznał, że przepis ten nie może znaleźć zastosowania w sprawie. Chociaż spółka istotnie rozporządzała majątkiem na mocy czynności prawnej (tj. na mocy umów zawartych z kontrahentami), jednakże dokonane przez powodową spółkę przelewy środków na rzecz Urzędu Skarbowego, nie stanowiły rozporządzenia majątkiem spółki, lecz rozporządzenie majątkiem kontrahentów spółki – środki na te przelewy pochodziły bowiem z odsetek pozyskanych przez kontrahentów na mocy ważnych umów łączących ich ze spółką. Z przedłożonych przez stronę powodową rozliczeń oraz umów wynika, że w momencie, w którym naliczone odsetki od kapitału miały być wypłacone kontrahentowi, spółka wypłacała jedynie tę część kwoty, która zostawała po potrąceniu należnego zysku o kwotę podatku dochodowego od osób fizycznych. Tym samym kwoty przekazywane na rachunek bankowy pozwanego stanowiły w istocie część majątku kontrahentów spółki.

Odnosząc się do oznaczonej przez powódkę podstawy zwrotu na zasadzie art. 410 § 2 k.c. Sąd Okręgowy zaznaczył, że powódka była zobowiązana do świadczenia na rzecz Urzędu Skarbowego (na mocy umów zawartych z kontrahentami spółki), a zatem nie zachodzi tu przypadek nieistnienia zobowiązania. Wskazał, że na gruncie zebranego w sprawie materiału dowodowego można by natomiast powziąć wątpliwości, czy wykonując zobowiązanie strona powodowa świadczyła na rzecz właściwej osoby. Powód słusznie bowiem wskazywał, że w sytuacji, gdyby miała odprowadzić podatek należny od kontrahentów, winna była to uczynić, zgodnie z tym co zastrzegano w treści postanowień umowy, na rachunek właściwego Urzędu Skarbowego. Z kolei urzędem właściwym, zgodnie z przepisami ustaw podatkowych, byłby urząd miejsca zamieszkania podatnika. Istotnie zatem w sprawie mogło dojść do sytuacji, że spółka świadczyła na rzecz niewłaściwej osoby, tj. niewłaściwego Urzędu Skarbowego. W ocenie Sądu pierwszej instancji, tego jednak nie sposób było ustalić, albowiem strona powodowa nie przedstawiła wszystkich umów zawartych z kontrahentami, nie wskazała także kompletnej listy kontrahentów wraz z właściwymi dla nich urzędami. Tym samym strona powodowa nie wykazała, że w istocie zapłata podatku odbywała się na rzecz niewłaściwego urzędu skarbowego.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji, umowy pomiędzy powódką a jej klientami kreowały między stronami stosunek podstawowy, zwany stosunkiem pokrycia. Z kolei te postanowienia umów, które miały charakter umów na rzecz osoby trzeciej, kreowały zobowiązanie spółki do zapłaty podatku i stanowiły źródło stosunku zapłaty, istniejącego pomiędzy tą spółką a Urzędem Skarbowym. W piśmiennictwie twierdzi się natomiast, że przyczyny decyzji o zastrzeżeniu świadczenia na rzecz osoby trzeciej (zarówno gospodarcze, jak i prawne) leżą w stosunku istniejącym pomiędzy wierzycielem a osobą trzecią, tj. w stosunku waluty. Relacje zachodzące pomiędzy tymi podmiotami powodują, że wierzyciel podejmuje inicjatywę uzgodnienia z dłużnikiem, by ten ostatni spełnił wynikające ze stosunku pokrycia świadczenie nie na rzecz wierzyciela, lecz na rzecz osoby trzeciej. Jednakże w przypadku zobowiązanego do świadczenia na rzecz osoby trzeciej cause dla jego zobowiązania stanowi stosunek pokrycia. Dłużnik bowiem nie jest stroną stosunku waluty i nie może się wobec wierzyciela powoływać na wypływające z tego stosunku konsekwencje. Na stosunek waluty, jako cause przysporzenia na rzecz osoby trzeciej, powoływać się może tylko wierzyciel w relacjach z osobą trzecią.

Sąd Okręgowy stwierdził, że nie zaistniały także pozostałe przesłanki nienależnego świadczenia. Po pierwsze, czynność prawna będąca podstawą stosunku zapłaty (umowne zobowiązanie się powódki do płatności podatku) była i jest ważna, a zatem ani podstawa świadczenia nie odpadła, ani też nie zachodziła pierwotna nieważność tej czynności. Po drugie, natomiast, skoro przyczyna stosunku zapłaty tkwiła w stosunku pokrycia, a stosunek ten został zrealizowany (powodowa spółka wypłaciła kontrahentom należne odsetki w zamian za możliwość dysponowania ich środkami pieniężnymi), to nie można twierdzić, że cel stosunku zapłaty nie został osiągnięty. Z tych względów oparcie roszczenia powoda na przesłankach nienależnego świadczenia nie było możliwe.

W ocenie Sądu Okręgowego przy założeniu ważności umów zawieranych między spółką a jej kontrahentami, brak było podstaw do zasądzenia na rzecz powoda kwot, których zasądzenia się domagał. Założenie to, na gruncie stanu faktycznego sprawy, nie może być jednak w pełni utrzymane. Powodowa spółka zawierała ze swoimi kontrahentami umowy, w których oprocentowanie środków pieniężnych udzielonych przez kontrahentów spółce znacznie przekraczało dopuszczalną wysokość odsetek maksymalnych (359 § 2¹ k.c.). W okresie objętym żądaniem spółki odsetki maksymalne wynosiły 24 %, a od 10 maja 2012 roku 25 % w skali roku. Tymczasem jak wynika z załączonych do akt sprawy umów, odsetki zastrzegane przez spółkę opiewały na wartość od 10 do 20 % w skali miesiąca (co stanowi od 120 do 240 % w skali roku). Nie powoduje to jednak nieważności czynności prawnej, ale ograniczenie jej skutków, polegające na tym, że zakres zobowiązania dłużnika z tytułu odsetek wynikających z czynności prawnej jest ograniczony do wysokości odsetek maksymalnych. Zdaniem Sądu Okręgowego, w tym układzie powodowa spółka zobowiązana była jedynie do wypłacenia jej kontrahentom co najwyżej takiego zysku, który w skali roku odpowiadałby odsetkom maksymalnym od przekazanego przez nich spółce kapitału. Tym samym również zobowiązanie się spółki do odprowadzenia na rzecz Urzędu Skarbowego podatku od dochodów kapitałowych kontrahentów, musiało ulec ograniczeniu do obowiązku przekazania kwot obliczonych od co najwyżej maksymalnie dopuszczalnych dochodów z tytułu przekazanego spółce kapitału. Spółka bowiem zobowiązywała się w przedmiotowych umowach do odprowadzania podatku „od kwoty zysku kapitałowego”, a nie od konkretnej kwoty zysku, zastrzeżonej w umowie. Tym samym, skoro zgodnie z przepisem art. 359 § 2² k.c., kwota zysku kontrahentów musiała być ograniczona do wysokości odsetek maksymalnych, tym samym również należny podatek, do którego przekazania zobowiązana była spółka, był relatywnie niższy. W tym stanie rzeczy na gruncie zawartych z kontrahentami umów, spółka nie była zobowiązana do odprowadzania na rzecz Urzędu Skarbowego kwot podatku od zysków kapitałowych wyliczonych od zysków przekraczających dopuszczalną prawem wysokość tego zysku. W tym zakresie przekazywane przez spółkę środki nie stanowiły majątku jej kontrahentów, lecz majątek spółki. Nadto samo przekazanie środków odbywało się w tym zakresie nieodpłatnie, bowiem przekraczało dopuszczony ustawą maksymalny ekwiwalent za dysponowanie cudzymi środkami pieniężnymi (w postaci odsetek maksymalnych). Przy tym przekazywanie środków odbywało się również bez podstawy prawnej, brak jest bowiem podstaw do rozciągania zobowiązania spółki do odprowadzania podatku, na kwoty które wynikałyby z opodatkowania środków nienależnych kontrahentom spółki, a stanowiących własność spółki. Zdaniem Sądu Okręgowego roszczenie pozwu w tym zakresie znajdowało więc oparcie zarówno w art. 127 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego, jak i w przepisie art. 410 § 2 k.c. w zw. z art. 405 k.c.

Tym niemniej w ocenie Sądu pierwszej instancji za oddaleniem powództwa przemawiało to, że strona powodowa nie wykazała wysokości dochodzonego przez nią roszczenia. Aby bowiem można było stwierdzić, jaka część kwoty odprowadzonej na rzecz pozwanego była kwotą nienależną, strona powodowa winna była przedłożyć dowody w postaci wszystkich tych umów zawartych z kontrahentami, od których w określonym pozwem okresie czasu odprowadzała podatek. Jedynie bowiem na podstawie treści tych umów można by stwierdzić, jaka była kwota kapitału przekazanego spółce przez kontrahenta, jaka była wysokość oprocentowania tego kapitału (i czy przekraczała ona dopuszczalną w skali roku wysokość oprocentowania) oraz jakie były terminy wypłaty odsetek w ramach poszczególnych umów bądź terminy ich kapitalizacji. Zdaniem Sądu Okręgowego dopiero te dane – w powiązaniu z dokumentami księgowymi wskazującymi na dokonywanie wypłat na rzecz kontrahentów - pozwoliłyby na obliczenie tej części przekazanych przez spółkę na rzecz pozwanego środków, które przekazane zostały bez podstawy prawnej. Z uwagi na zakres wiadomości specjalnych i możliwości obliczeniowych, pożądane w tym zakresie byłoby także zgłoszenie przez powódkę wniosku

o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego z zakresu rachunkowości, celem wyliczenia stosownych kwot. Strona powodowa jednakże ani nie przedstawiła przedmiotowych dokumentów, ani tym bardziej ostatecznie nie wniosła o przeprowadzenie na ich podstawie dowodu z opinii biegłego. Sąd Okręgowy podkreślił, że powód, dochodząc żądania zapłaty określonej kwoty tytułem nienależnego świadczenia bądź tytułem bezskutecznego rozporządzenia swoim majątkiem, powinien udowodnić, zgodnie z regułą wynikającą z art. 6 k.c. że wysokość żądanej kwoty znajduje oparcie w stanie faktycznym sprawy. W ocenie Sądu Okręgowego, powód jednak temu ciężarowi nie podołał, zatem żądanie pozwu należało uznać za nieudowodnione.

Z powyższym wyrokiem nie zgodził się powód, zaskarżając go w całości. Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucił:

a) naruszenie art. 233 § 1 k.p.c. przez dokonanie oceny dowodów:

- w sposób sprzeczny z zasadami doświadczenia życiowego poprzez nieuwzględnienie, iż (...) będąc piramidą finansową, nie prowadziła działalności inwestycyjnej, a środki na swoją

działalność pozyskiwała wyłącznie z wpłat dokonywanych przez jej klientów, w konsekwencji wszelkie wypłaty dokonywane w ramach zawartych umów, w tym również na rzecz pozwanego pochodziły wyłącznie z jej majątku zgromadzonego z wpłat dokonanych przez klientów,

- w sposób niewszechstronny poprzez nieuwzględnienie faktu przyznanego przez obie strony,

potwierzonego również załączonymi do pozwu decyzjami, iż zapłata spornej kwoty na rzecz

pozwanego została dokonana w przeświadczeniu posiadania przez (...) statusu płatnika, a więc w przeświadczeniu wykonania obowiązku ustawowego, a nie umownego (na podstawie

umów inwestycyjnych).

b) naruszenie prawa materialnego, tj.:

- art. 127 ust. 1 PUiN poprzez jego niezastosowanie w następstwie wadliwego uznania, iż środki wypłacone na rzecz pozwanego nie pochodziły z majątku „(...) sp. z o.o.

- art. 410 § 2 k.c. poprzez jego niezastosowanie w następstwie wadliwego uznania, iż istniała podstawa prawna do zapłaty przez powoda na rzecz pozwanego kwot objętych żądaniem pozwu,

- art. 393 k.c. poprzez jego zastosowanie w następstwie wadliwego uznania, iż (...) zawierała z kontrahentami umowy o świadczenie na rzecz osoby trzeciej, tj. pozwanego,

- art. 58 § 1 k.c. poprzez jego niezastosowanie w sytuacji ustalenia przez Sąd pierwszej instancji, iż (...) wraz z kontrahentami zawierała umowy o świadczenie na rzecz osoby trzeciej, tj. pozwanego, co jest niedopuszczalne z uwagi na fakt, iż obowiązki podatkowe są obowiązkami o charakterze osobistym, wynikają tylko z ustaw i nie mogą być znoszone przez umowy cywilnoprawne między podatnikiem, a osobą trzecią.

Skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez zasądzenie od pozwanego Skarbu Państwa - Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. na jego rzecz kwoty 2.069.697,00 zł z odsetkami od dn. 22 lutego 2014 r. do dnia zapłaty oraz zasądzenie od pozwanego na rzecz powoda kwoty 18.000 zł tytułem zwrotu kosztów procesu oraz o zasądzenie od pozwanego na jego rzecz kwoty 10.800 zł tytułem kosztów procesu za drugą instancję.

W odpowiedzi na apelacji, pozwany wniósł o jej oddalenie oraz o zasądzenie od powoda na jego rzecz kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Pozwany podniósł, że wbrew twierdzeniom apelacji, nie przyznał, że zapłata spornej kwoty została dokonana w przeświadczeniu posiadania przez (...) statusu płatnika a więc w przeświadczeniu wykonania obowiązku podatkowego a nie umownego. Pozwany wskazał, że podstawy roszczenia powoda nie mogą stanowić przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu, jak również, że sam powód wskazywał, że (...) miało świadomość, iż zapłata podatku za jego klientów jest bezprawna, zaś jego odprowadzenie miało na celu jedynie legalizację czynów przestępczych. Zaznaczył również, że wpłacone przez (...) kwoty podatku stanowiły środki klientów i tylko oni mają legitymację do dochodzenia ich zwrotu. Pozwany stwierdził, że powód nie przedstawił poszczególnych rozliczeń z klientami, z których wynikałyby szczegółowo kwoty, jakie zostały przelane na rzecz organów podatkowych, jak i wewnętrzne rozrachunki pomiędzy (...) a jej klientami.

Sąd Apelacyjny zważył, co następuje.

Apelacja okazała się zasadna.

W ocenie Sądu Apelacyjnego – wbrew zgłoszonym zarzutom apelacji – Sąd pierwszej instancji w sposób poprawny przeprowadził postępowanie dowodowe, nie uchybiając przy tym przepisom postępowania, a w konsekwencji prawidłowo ustalił podstawę faktyczną rozstrzygnięcia, którą Sąd Apelacyjny w całości przyjmuje za własną.

Podzielić należy również zapatrywania Sądu pierwszej instancji, co do kwalifikacji, jak i twierdzenia o ogólnej ważności umów zawieranych pomiędzy (...) a jej kontrahentami. Istotnie bowiem, wykonywanie czynności bankowych – w tym przypadku przyjmowanie terminowych wkładów pieniężnych - przez podmiot niebędący bankiem nie prowadzi, co do zasady, do wniosku o ich nieważności, determinuje zaś co najwyżej aktualizację określonych sankcji modyfikujących obowiązki stron tego typu stosunku prawnego (por. art. 170 pr. bank.). Podzielić należy również dokonaną przez Sąd pierwszej instancji kwalifikację postanowienia zawartego w umowach pomiędzy (...) a jej poszczególnymi klientami, o obowiązku (...) odprowadzenia podatku od zysków kapitałowych klientów, jako postanowienia konstruującego zobowiązanie na rzecz osoby trzeciej (art. 393 § 1 k.c.). Tym niemniej Sąd Apelacyjny wskazuje – odmiennie niż uczynił to Sąd Okręgowy – że tego typu postanowienie umowne, inkorporowane w umowach stosowanych przez (...), nie może być uznane za ważne.

Przed szczegółowym wyjaśnieniem przyczyn uznania ww. postanowień za nieważne, w pierwsze kolejności podnieść należy, że – wbrew zapatrywaniom skarżącej – postanowienie to nie może być poczytane wyłącznie za informację o istniejącym obiektywnie publicznoprawnym obowiązku zapłaty podatku przez (...), którego konieczność realizacji pozostaje w zaistniałym układzie niezależna od woli stron i wynika samoistnie z przepisów podatkowych. Niewątpliwie bowiem postanowieniom umowy, a więc wielostronnej czynności prawnej, należy przypisywać w pierwszym rzędzie chęć wywołania skutku normatywnego, skoro konstytutywnym elementem czynności prawnej pozostaje oświadczenie woli strony, nie zaś wiedzy. Tego typu treści nie można przypisać charakteru wyłącznie informacyjnego, albowiem na gruncie przepisów prawa cywilnego ma ona doniosłe znaczenie w sferze prawnej stron, kształtując niewątpliwie odpowiedzialność (...) za wykonanie przyjętego obowiązku, niezależnie od tego, czy stanowi on jedynie powtórzenie obowiązku publicznoprawnego. Mając nadto na uwadze obowiązujące reguły wykładni oświadczeń woli (art. 65 § 1 k.c.), w tym umów (art. 65 § 2 k.c.) dla wykazania wniosku przeciwnego, zabrakło skutecznej inicjatywy dowodowej powoda (art. 6 k.c.) w kierunku wykazania, jak strony umów zawieranych przez (...), rzeczywiście rozumiały ich treść.

Sąd Apelacyjny w całości podziela pogląd – którego jak się wydaje nie kwestionują również strony postępowania - iż na gruncie przepisów prawa podatkowego, nie jest możliwa skuteczna zapłata podatku za kogoś innego. Motywy tego typu rezultatu wykładni przepisów ordynacji podatkowej, a przede wszystkim jej art. 59 § 1 ust. 1 - zaprezentowane w sposób kompleksowy w fundamentalnej w tym względzie uchwale NSA z dnia 26 maja 2008 r. I FPS 8/07 - sprowadzają się do podbudowanego instrumentalnie wniosku, że wobec braku odmiennych regulacji, wpłacenie kwoty podatku przez osobę trzecią, nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego podatnika, które ciąży osobiście na

podatniku, gdyż będzie to czynność wykonana przez osobę nie uprawnioną, a tym samym czynność taką należy uznać za prawnie nieskuteczną. Pogląd ten oparty jest m.in. na twierdzeniu, że zobowiązanie podatkowe - to, które wygasa przez zapłatę w formule opisanej w art. 59 ust. 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej - wynika w każdym wypadku z obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 5 Ordynacji podatkowej. Natomiast obowiązek podatkowy ciążyć może wyłącznie na podatniku co wynika z definicji podatnika zawartej w art. 7 tej ustawy. Z uwagi na stan faktyczny niniejszej sprawy, szczególnie istotne pozostają również przedstawione w przywołanej uchwale NSA, argumenty natury systemowej. Wskazano bowiem, że za nadpłatę podatku uważa się m.in. kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku (art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej), przy czym nadpłata powstaje z zastrzeżeniem, z dniem zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej (art. 73 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej). Nie stanowi zatem w ocenie NSA nadpłaty wpłata dokonana nie przez podatnika, zaś przepisy dotyczące nadpłat są spójne z przepisami regulującymi powstanie i wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Za przekonujący należy uznać również wyróżniony w doktrynie pogląd, iż tytuł prywatnoprawny w stosunkach pomiędzy podatnikiem, a innymi osobami, nie ma żadnego znaczenia w stosunkach podatkowopravných, dopóki takiego znaczenia nie nada mu przepis prawa podatkowego. Obecnie zaś taka sytuacja co do możliwości zapłaty podatku za kogoś innego nie ma miejsca (B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Organizatora, Toruń 2007, s. 422). Reasumując, w wypadku braku odmiennych uregulowań podatek może być zapłacony jedynie przez podatnika.

Przyjęcie poglądu o niemożności zapłaty podatku za kogoś innego - jednolicie funkcjonującego w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. również wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 330/04) - rozważyć należy na gruncie przywołanego przez skarżącego, jak i Sąd pierwszej instancji, konceptu wyręczenia, na który wskazuje również NSA w przywołanej powyżej uchwale. Pokreślenia wymaga, że konstrukcja wyręczenia w zapłacie podatku, jak i zakaz jego zapłaty przez osobę trzecią, stanowią zasadniczo konsekwencję wykładni przepisu art. 59 § 1 ust. 1 ordynacji podatkowej. Syntetyczne ujęcie rozróżnienia tych sytuacji normatywnych warunkuje konkluzję, że o wyręczeniu w zapłacie podatku można mówić wtedy, gdy osoba trzecia dokonująca wpłaty podatku działa w imieniu i na rachunek podatnika i dokonuje zapłaty podatku ze środków pieniężnych podatnika (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 8 kwietnia 2014 r. I SA/Gd 160/14).

To, czy osoba inna niż podatnik dokonała skutecznej prawnie wpłaty na poczet podatku, jest kwestią dowodową, relatywizowaną do potrzeby ustalenia charakteru działania wpłacającego. W zaistniałym stanie faktycznym, uprawnione - w świetle zgromadzonego materiału procesowego - pozostaje twierdzenie powódki, że działała ona w przekonaniu o spoczywającej na niej funkcji płatnika podatku od zysków kapitałowych jej klientów, a co najmniej przyjąć należy, że działała ona w zamiarze pełnienia tego typu funkcji, nie zaś funkcji wyręczyiciela. Symptomatyczne w tym przedmiocie pozostaje składnie przez powódkę deklaracji PIT 8Ar, właściwych dla podmiotów pełniących funkcję płatnika podatku od zysków kapitałowych (por. art. 41 u.p.d.f.). Powódka nie wskazywała przy tym szczegółowo imion i nazwisk poszczególnych podatników, nie wyróżniała poszczególnych kwot, nie wskazała, że działała w imieniu i na rzecz jej kontrahenta. Fakty te - których pozwany skutecznie nie zakwestionował - z uwagi na zakres znaczeniowy przypisywany pojęciu płatnika na gruncie ordynacji podatkowej, w stopniu oczywistym przesądzają o niemożności przypisania powódce roli wyręczyiciela i to niezależnie od tego, czy powódka w myśl przepisów podatkowych rzeczywiście pełniła rolę płatnika. Stosownie do art. 8 ordynacji podatkowej, płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Rola płatnika ma zatem charakter normatywny, wyraźnie określony w przepisach prawa, istotnie różny od wyłącznie faktycznego konceptu wyręczyiciela, który nie działa z przeświadczeniem zwolnienia się z własnego obowiązku publicznoprawnego, a takie właśnie przeświadczenie, nawet jeśli było ono jedynie pozorne, należy przypisać powódce. Przy czym podkreślić należy, z czym zgodziły się strony postępowania a na co wskazywały również organy podatkowe w prowadzonych wobec (...) postępowaniach, że powódce ewidentnie nie przysługiwał status płatnika podatku od zysków osiągniętych przez jej klientów.

W ocenie Sądu Apelacyjnego – wbrew zapatrywaniom Sądu pierwszej instancji – nie może być uznane za ważne postanowienie umowne, zobowiązujące powódkę do zapłaty podatku od zysków kapitałowych za jej klientów. Definiując pojęcie nieważności czynności prawnej, wyróżnione w art. 58 k.c., przypomnieć należy, że jej przyczyną jest sprzeczność z bezwzględnie obowiązującymi przepisami prawa. Polega ona na tym, że indywidualne i konkretne postępowanie, wynikające z czynności prawnej, koliduje z generalną i abstrakcyjną normą, wynikającą z ustawy, przez to, że nie respektuje zakazu ustawowego, nie zawiera treści lub innych warunków objętych nakazem normy prawnej, jego cel jest sprzeczny z tą normą, treść czynności sprzeciwia się naturze stosunku prawnego lub ma na celu obejście nakazu lub zakazu przewidzianego normą (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 lutego 2011 r. I CSK 261/10). Na gruncie art. 58 k.c. przez pojęcie ustawy należy rozumieć wszystkie akty prawne składające się na system źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Przepis ten odwołując się do pojęcia ustawy, nie ogranicza go wyłącznie do ustaw o charakterze prywatnoprawnym (por. wyrok SN z dnia 16 lutego 2011 r., I CSK 305/10).

Mając na uwadze powyżej opisane uwarunkowania prawne, stwierdzić należy, że skoro w zaistniałym układzie rzeczy, powódka nie mogła w przyjęty sposób skutecznie zobowiązać się do zapłaty podatku od zysków kapitałowych za jej klientów, to postanowienie umowy zawierające tego typu obligację świadczenia na rzecz osoby trzeciej, która w tym kształcie od chwili powzięcia była niemożliwa do spełnienia, winno być uznane za nieważne. Przyjąć bowiem należy, że dokonana z naruszeniem zakazu wynikającego z norm prawa publicznego, bądź też w celu obejścia tego zakazu czynność prawna kształtująca stosunki cywilnoprawne - na zasadzie art. 58 § 1 k.c. – winna zostać uznana nieważną. Jak wskazał SN w wyroku z dnia 26 listopada 2002 r. V CKN 1445/00 jeżeli cel normy prawa publicznego wskazuje, że ma ona zapobiegać ukształtowaniu się stosunku cywilnoprawnego sprzecznego z nią, wówczas należy przyjąć, iż czynność prawna jest bezwzględnie nieważna na podstawie art. 58 § 1 k.c. Cały system prawa tworzy bowiem jedność i dlatego nie może być tak, aby zakazane normami prawa publicznego działania były przedmiotem ważnych zobowiązań podjętych w umowach cywilnoprawnych.

Sąd Apelacyjny podziela również pogląd, że sprzeczność z ustawą należy odnosić nie tylko do literalnie odczytywanych przepisów, lecz także – co wydaje się oczywiste - do norm prawnych, które można wywieść z ustawy (por. wyrok SN z dnia 29 marca 2006 r. IV CK 411/05). W tym kontekście zauważyć należy, że z założenia o racjonalności prawodawcy wynika, że z zakodowanych w przepisach normach zawsze znajduje się tylko jedno rozwiązanie legislacyjne. Rozwiązanie to będzie tym, które znajdzie najlepsze oparcie w społecznie akceptowanych regułach wykładni. Skoro zatem - powszechnie afirmowany w orzecznictwie i prawidłowy w ocenie Sądu Apelacyjnego - prezentowany już rezultat wykładni art. 59 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej przekonuje o istnieniu publicznoprawnej normy, która zakazuje zapłaty podatku za kogoś innego, to zobowiązanie prywatnoprawne, które stałoby w sprzeczności z jej dyspozycją, nie może być uznane za ważne.

Wskazać zatem należy, że zobowiązanie w postaci zapłaty podatku jakie przyjęła na siebie powódka, nie może zostać skutecznie wykonane, albowiem jego cel jakim pozostaje niewątpliwie zwolnienie z zobowiązania podatkowego jej klientów, jest od początku niemożliwy do osiągnięcia, co niewątpliwie rodzi nieważność czynności prawnej. Nadto, walidacja przedmiotowego postanowienia umownego nie jest również możliwa i z tej przyczyny, że jego wyłącznie techniczne wykonanie przez powódkę, zmierzałoby do obejścia prawa, tj. zakazu spełnienia zobowiązania podatkowego za kogoś innego, które to zobowiązanie w tym układzie niewątpliwie ciążyło na klientach powódki. Przez czynność dokonaną w celu obejścia ustawy, rozumie się bowiem taką czynność, która wprawdzie nie jest objęta zakazem prawnym, ale zostaje przedsięwzięta dla osiągnięcia skutku zakazanego przez prawo.

W tym stanie rzeczy rozważyć należy wpływ nieważności przedmiotowego postanowienia umownego, na ważność umowy jako całości. Stosownie do art. 58 § 3 k.c. jeżeli nieważnością jest dotknięta tylko część czynności prawnej, czynność pozostaje w mocy co do pozostałych części, chyba że z okoliczności wynika, iż bez postanowień dotkniętych nieważnością czynność nie zostałaby dokonana. Przyjąć należy, że z cytowanego przepisu wynika domniemanie przemawiające na rzecz utrzymania czynności prawnej, z tym jednak zastrzeżeniem, że jeżeli sprzeczność z ustawą lub zasadami współżycia społecznego dotyczy składników przedmiotowo istotnych czynności prawnej wówczas cała czynność co do zasady winna być uznana za nieważna (por. np. wyr. SN z dnia 26 stycznia 2006 r., V CSK 81/05).

W ocenie Sądu Apelacyjnego, uznanie za nieważne postanowień umów zawieranych przez powódkę, z których to postanowień wynika jej obowiązek zapłaty podatku za klienta, nie prowadzi do uznania całej umowy (czynności prawnej) za nieważną. Niewątpliwie postanowień tych w kontekście pozostałej treści umowy, jak i jej celu, nie można uznać za przedmiotowo istotnych. Obowiązek zapłaty podatku od zysków kapitałowych, abstrahując od tego kto miałby go technicznie wykonać, spoczywa w tym układzie na tym, kto zysk ten osiągnął, a więc klientce powódki. Usunięcie zatem przedmiotowego postanowienia umowy, sprowadzałoby się w tym układzie zasadniczo wyłącznie do konieczności samodzielnej zapłaty podatku przez klienta, zaś w kontekście potencjalnej możliwości osiągnięcia przez niego zysku znacznie przekraczającego warunki rynkowe, trudno uznać, aby okoliczność ta mogła przesądzać o braku woli zawarcia umowy. Reasumując stwierdzić należy, że umowy zawierane przez powódkę nie mogą zostać uznane w całości za nieważne z samego faktu, że nieważne okazało się jedno z ich postanowień kształtujące zobowiązanie powódki do zapłaty podatku, od zysku osiąganego przez jej kontrahentów.

W tym to dopiero układzie, należy rozważyć, czy zaktualizowała się jakakolwiek z podstaw żądania zwrotu przez powódkę tego co zapłaciła na rzecz pozwanego, w wykonaniu ciążącego na niej zobowiązania wynikającego z umów z jej kontrahentami.

Na wstępie ogólnie podnieść należy, że kwalifikacja danej sprawy, jako sprawy cywilnej (art. 1 k.p.c.), uzależniona jest pierwszorzędnie od materialnego charakteru stosunku prawnego istniejącego pomiędzy stronami, definiowanego przede wszystkim na płaszczyźnie pozycji stron tego stosunku, źródła zobowiązania, jak i charakteru świadczenia. Uwaga ta wymaga dalszego doprecyzowania w sytuacji szczególnej, jaką na gruncie przepisów prawa cywilnego normuje art. 405 k.c. czy też jego szczególna odmiana opisana w art. 410 k.c. Ekstraordynaryjność tej sytuacji na płaszczyźnie wyboru norm mających zastosowanie dla danego zdarzenia prawnego (w realiach sprawy przysporzenia na rzecz pozwanego) polega bowiem na tym, że przepisy te są źródłem roszczenia, kiedy do danego przysporzenia doszło bez jakiegokolwiek podstawy prawnej. Brak podstawy prawnej należy tu rozumieć szeroko, gdyż chodzi o każdy przypadek świadczenia, mimo braku ku temu stosownego obowiązku opartego w przepisach prawa. Tego typu zdarzenie, na podstawie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu rodzi cywilnoprawny obowiązek zwrotu po stronie wzbogaconego oraz skorelowane z nim roszczenieubożonego o spowodowanie tej restytucji. Oznacza to, że zakres zastosowania przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu nie jest zasadniczo w żaden sposób ograniczony i może rodzić roszczenie o zwrot świadczenia również w sytuacji, gdy nienależnie świadczył podmiot prawa publicznego, bądź też podmiot prawa prywatnego na jego rzecz, w błędnym przekonaniu, że świadczenie to na gruncie stosunków publicznoprawnych, jest należne, albo co najmniej może dojść do jego ważnego spełnienia. Przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu, o ile będzie miała miejsce ich aktualizacja, kreują zatem odrębny stosunek prawny o charakterze cywilnoprawnym, ze wszystkimi tego konsekwencjami wynikającym z norm prawa cywilnego. Oznacza to zatem, że przepisy dotyczące bezpodstawnego wzbogacenia, jako źródło roszczenia o zwrot, w sytuacji braku predefiniowanej podstawy prawnej przysporzenia, nie mają ograniczonego zastosowania o tyle, że mogą kreować stosunek prawny w sposób samoistny również w relacji podmiot prawa prywatnego – podmiot prawa publicznego (w sytuacji aktualizacji roszczenia o zwrot).

Powyższa teza nie ma absolutnego charakteru o tyle, że zakres zastosowania przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu może zostać ograniczony, bądź też zupełnie wyłączony, na skutek działania zakresu zastosowania innego przepisu (normy), regulującego w sposób autonomiczny podobne okoliczności w obrębie danej regulacji. Tego typu przepisy konstruują zatem podstawę prawną ochrony prawa strony, tj. domagania się przywrócenia stanu zgodnego z prawem, czyniąc zbędnym, bądź też w określonych przypadkach niedopuszczalnym, odwołanie się do potrzeby restytucji na płaszczyźnie cywilnoprawnej. Przepisem tym na gruncie prawa podatkowego pozostaje przepis ordynacji podatkowej umożliwiający żądanie zwrotu nadpłaty. Abstrahując od tego, czy rzeczą sądu w postępowaniu cywilnym jest formułowanie rozstrzygnięcia co do możliwości skorzystania przez powoda z przepisów prawa podatkowego umożliwiających zwrot niesłusznie zapłaconego podatku, zauważyć należy, że ewidentna odmowa zastosowania tych przepisów przez organy podatkowe wobec powoda – co najistotniejsze – jako nielegitymowanego do tego rodzaju żądania publicznoprawnego, otworzyła mu niewątpliwie drogę do dochodzenia swoich racji w postępowaniu

cywilnym, w tym właśnie z uwagi na podstawę faktyczną sporu - na zasadzie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu.

Skoro zatem podstawa prawna w postaci zobowiązania umownego zapłaty podatku, zastrzegającego faktycznie świadczenie na rzecz pozwanego jako osoby trzeciej, która jako jedyna mogła stanowić przyczynę świadczenia przez powódkę na rzecz pozwanego, okazała się nieważna, to legitymacja powódki do żądania zwrotu dokonanego przysporzenia na rzecz pozwanego, znajduje swoje oparcie w art. 410 § 1 i 2 k.c. Przepis § 2 stanowi, że świadczenie jest nienależne, jeżeli ten, kto je spełnił, nie był w ogóle zobowiązany lub nie był zobowiązany względem osoby, której świadczył, albo jeżeli podstawa świadczenia odpadła lub zamierzony cel świadczenia nie został osiągnięty, albo jeżeli czynność prawna zobowiązująca do świadczenia była nieważna i nie stała się ważna po spełnieniu świadczenia. Niewątpliwie w zaistniałym układzie rzeczy, zaktualizowała się ta część przywołanej powyżej hipotezy normy umożliwiającej żądanie zwrotu spełnionego świadczenia wynikającej z art. 410 § 1 i 2 k.c., która dotyczy aktualizacji tego rodzaju żądania w przypadku, gdy czynność prawna zobowiązująca do świadczenia okazała się nieważna, jak również nie doszło do jej konwalidacji po spełnieniu świadczenia. Przypomnieć również należy, że stan nieważności z przyczyn wskazanych w art. 58 § 1 k.c. powstaje z mocy samego prawa i datuje się od chwili dokonania czynności, zaś dotknięta bezwzględną nieważnością umowa nie może wywołać skutku w postaci nawiązania między jej stronami stosunku prawnego i wynikających z niego konsekwencji, nawet jeżeli jest przez strony wykonywana.

Rozważając wymienione w art. 411 k.c. ewentualne przyczyny braku możliwości żądania zwrotu z uwagi na wskazane tam okoliczności, stwierdzić należy, że nie może być mowy o aktualizacji którejkolwiek z nich. Szczegółowego rozważenia z uwagi na oś toczącego się sporu, wymaga przyczyna wskazana w pkt 1 przywołanego przepisu, zgodnie z którą nie można żądać zwrotu świadczenia jeżeli spełniający świadczenie wiedział, że nie był do świadczenia zobowiązany, chyba że spełnienie świadczenia nastąpiło z zastrzeżeniem zwrotu albo w celu uniknięcia przymusu lub w wykonaniu nieważnej czynności prawnej.

Z przywołanej treści jednoznacznie wynika, że ewentualna wiedza zubożonego co do braku obowiązku świadczenia, pozostaje bez znaczenia dla możliwości żądania przez niego zwrotu, jeżeli do przysporzenia doszło w wykonaniu nieważnej czynności prawnej. Przysporzenie o tym właśnie charakterze, o czym była już szczegółowo mowa, miało miejsce w niniejszej sprawie, a skoro tak, to ewentualna wiedza powódki, że ciążący na jej klientach obowiązek podatkowy możliwy jest do spełnienia wyłącznie przez ich osobiste działanie, pozostaje indyferentna. Tym samym zupełnie drugorzędna pozostaje również świadomość pozwanego, co do roli i ważności działania powódki, wykonującej nieważne zobowiązanie umowne, stanowiące jedyną możliwą potencjalną podstawę jej świadczenia.

Powyższe oznacza, że roszczenie powoda - oparte na art. 410 k.c. -, okazało się słuszne co do zasady.

W uzupełnieniu powyższych rozważań podnieść należy, że zupełnie nieuprawnione pozostaje twierdzenie pozwanego podniesione przez Sądem Okręgowym na rozprawie w dniu 17 października 2014 r. sprowadzające się do tezy, że skoro od zysku kapitałowego należy zapłacić podatek i w niniejszej sprawie odpowiednia ilość środków pieniężnych w tym celu została przelana na rzecz pozwanego jako organu podatkowego, to nie można twierdzić, aby był on bezpodstawnie wzbogacony. Twierdzenie to pozostaje zupełnie nieuprawnione już z tej to prostej przyczyny, że – jak już szczegółowo podnoszono – do skutecznego wykonania zobowiązania podatkowego niezbędne jest osobiste świadczenie podatnika, o ile przepis nie stanowi inaczej, czego w niniejszej sprawie niewątpliwie zabrakło. Skoro tak, to również mając na uwadze przyjętą - w związku z postanowieniem umownym zobowiązującym powódkę do zapłaty podatku za jej klientów - koncepcję świadczenia na rzecz osoby trzeciej, ewentualne żądania zwrotu środków przez klientów (...) równych kwocie nieskutecznie zapłaconego podatku, mogą odnieść powodzenie w stosunku do powódki. W każdym zaś razie pozwany w dalszym ciągu może domagać się zapłaty przez klientów (...) kwoty niezapłaconego skutecznie podatku od osiągniętych przez nich zysków kapitałowych.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, powódka uiszczając na rzecz pozwanej kwoty stanowiące równowartość wymaganej kwoty podatku, dysponowała faktycznie środkami tego klienta, za którego podatek usiłowała zapłacić. Wbrew twierdzeniom apelacji, nie jest bowiem istotne, że powódka prowadząc działalność w formie piramidy finansowej obracała wyłącznie środkami wpłaconymi przez jej klientów, których suma – przy przyjęciu doktrynalnego znaczenia konceptu piramidy finansowej - winna stanowić wyłącznie wartość całości wpłat klientów. Istotne jest,

że każdorazowo, po kapitalizacji zysku klienta, część faktycznie odprowadzanych przez powódkę kwot na konto Urzędu Skarbowego, stanowiła w istocie własność klienta, którą powódka wyłącznie dysponowała, z tej to prostej przyczyny, że gdyby wyeliminować obowiązek powódki zapłaty podatku, klient ten otrzymałby umówiony zysk w całości, a przynajmniej miałby roszczenie o jego wypłatę. Sytuacja ta mogłaby przedstawiać się inaczej, gdyby powódka faktycznie była płatnikiem podatku od zysków kapitałowych jej klientów, wówczas bowiem, część zysku klienta stanowiąca równowartość kwoty należnego podatku, z mocy prawa podlegałaby faktycznie zatrzymaniu na rzecz organów skarbowych. Argumenty te legły również u podstaw uznania za trafne twierdzenia Sądu Okręgowego, że w sprawie nie mógł znaleźć zastosowania przepis art. 127 ust. 1 ustawy prawo upadłościowe i naprawcze, albowiem relatywizuje on możliwość domagania się zwrotu środków od rozporządzenia wyłącznie środkami należącymi do upadłego.

Jeśli chodzi o słuszność roszczenia powoda co do jego wysokości, podnieść pierwszoplanowo należy, że pozwany na rozprawie w dniu 17 października 2014 r. przyznał, że nie kwestionuje kwot przekazanych przez (...) na rachunek pozwanego w latach 2011-2012 w łącznej wysokości zgodnej z żądaniem pozwu tj. 2.069.697 złotych. Pozwany stwierdził również, że nie kwestionuje prawdziwości dokumentów dołączonych do pozwu jak i przebiegu postępowania podatkowego. W tym układzie rzeczy, nie jest konieczne okazanie przez powoda wszystkich umów jakie zawierał z klientami, od których w sposób nieuprawniony został odprowadzony podatek, skoro pozwany nie kwestionował tego, że otrzymana przez niego bezspornie kwota, pozostaje zgodna nie tylko z żądaniem pozwu, ale także z deklaracjami PIT 8 AR, jak i korespondującymi z nimi pozostałymi dokumentami, szczegółowo wskazującymi kontrahentów powódki oraz naliczone na ich rzecz kwoty odsetek i kwoty podatku (k. 125 i n.). Pozwany nie podnosił przy tym, aby otrzymane przez niego od powódki kwoty w latach 2011 – 2012, pochodziły z jakiegokolwiek innego tytułu, niż wskazany w pozwie, bądź też należne mu były na jakiegokolwiek podstawie publicznoprawnej.

Przeprowadzona przez Sąd Apelacyjny kontrola instancyjna zaskarżonego orzeczenia doprowadziła zatem do jednoznacznego wniosku o potrzebie jego reformacji w całości, poprzez uwzględnienie żądania powódki, co – na zasadzie art. 386 § 1 k.p.c znalazło swoje odzwierciedlenie w punkcie pierwszym podpunkcie pierwszym wyroku.

O odsetkach orzeczono na podstawie art. 481 k.c. mając na uwadze, że powódka wezwała pozwanego do zapłaty dochodzonego świadczenia pismem z dnia 14 lutego 2014 r. w terminie 7 dni od jego otrzymania (k. 259), które to wezwanie zostało doręczone pozwanemu w tym samym dniu, czego pozwany nie kwestionował, co więcej na wezwanie te odpowiedział pismem z dnia 20 lutego 2014 r. (k. 254), odmawiając zapłaty.

Konsekwencją zmiany zaskarżonego orzeczenia, jest również potrzeba jego reformacji w przedmiocie rozstrzygnięcia o kosztach postępowania pierwszoinstancyjnego, a także kosztach postępowania zażaleniowego. Sąd Apelacyjny zasądził stosownie do art. 98 § 1 i 3 k.p.c. – a więc zgodnie z zasadą odpowiedzialności za wynik postępowania - od pozwanego na rzecz powoda kwotę 7200 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu pierwszoinstancyjnym (§ 6 pkt 7 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu), jak i kwotę 3600 zł tytułem zwrotu kosztów powoda w postępowaniu zażaleniowym (§ 6 pkt 7 w zw. z § 13 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu). Łącznie zatem na rzecz powoda zasądzona została kwota 10.800 zł, co znalazło swoje odzwierciedlenie w punkcie pierwszym podpunkcie drugim wyroku.

Sąd Apelacyjny orzekł o kosztach postępowania apelacyjnego - na które składała się kwota zwrotu kosztów zastępstwa procesowego powoda w tym postępowaniu - na podstawie przepisu art. 98 § 1 i 3 k.p.c. w zw. z § 6 pkt 7 w zw. z § 13 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu, co znalazło swoje odzwierciedlenie w punkcie drugim wyroku.

SSA E. Buczkowska – Żuk SSA E. Skotarczak SSA T. Żelazowski