



Sygn. akt IV CSK 109/05

WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 10 marca 2006 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Antoni Górski (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Józef Frąckowiak

SSN Iwona Koper

Protokolant Bogumiła Gruszka

w sprawie z powództwa "E." Spółki z o.o.

przeciwko Skarbowi Państwa - Urzędowi Skarbowemu w S.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej

w dniu 10 marca 2006 r.,

skargi kasacyjnej strony pozwanej

od wyroku Sądu Apelacyjnego

z dnia 11 maja 2005 r.,

oddala skargę kasacyjną.

Uzasadnienie

Sąd Okręgowy w G. wyrokiem z dnia 22 października 2004 r. zasądził od pozwanego Skarbu Państwa - Urzędu Skarbowego w S. na rzecz powodowej „E.” spółki z o.o. kwotę 134.639,45 zł z ustawowymi odsetkami od 9 kwietnia 2003 r. i kosztami procesu. Podstawą tego rozstrzygnięcia były następujące ustalenia faktyczne:

Powodowa spółka została założona w dniu 17 kwietnia 2001 r. Zajmowała się przemiałem zboża oraz wytwarzaniem otrąb i produktów z mąki, szybko opanowując rynek lokalny, na którym nie miała konkurencji. W dniu 29 maja 2001 r. powódka kupiła od Przedsiębiorstwa Produkcyjno - Handlowego „W.....” wytwornicę lodu „C.” na podstawie faktury VAT nr 541/2001, a w dniu 31 maja od spółki z o.o. „M. - Max” konstrukcję hali stalowej wraz z 19 sztukami betonowych podwalin fundamentowych na fakturę VAT na 23/2001. Powódka dokonała potrącenia podatku z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej o kwoty VAT - u z obu tych faktur.

Przeprowadzona w dniu 17 lipca 2001 r. kontrola skarbową w powodowej spółce zakwestionowała dopuszczalność tych potrąceń. Jeśli chodzi o fakturę 541/2001, stwierdzono, że firma „W.....” nie posiada jej kopii, z czego wyprowadzono wniosek, że nie było podstawy do dokonania potrącenia wspomnianego podatku. Z kolei, według oceny kontrolujących, zakup konstrukcji stalowej od firmy „M. - Max” dotyczył towaru, określonego w art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, jako budowle używane, które są zwolnione do opodatkowania podatkiem VAT. Wystawienie faktur VAT nr 23/2001 na ten przedmiot zakupu było więc nieuzasadnione, a zatem bezpodstawne też było dokonane przez powodową spółkę potrącenie podatku o kwotę VAT - u z tej faktury. Na podstawie tych ustaleń urząd skarbowy uznał, że na skutek bezpodstawnych potrąceń podatku o kwoty VAT - u z obu tych faktur, powodowa spółka ma zaległości podatkowe za miesiące maj i lipiec 2001 r. W dniu 25 października 2001 r. wydana została na podstawie art. 33 § 2 ordynacji podatkowej decyzja zabezpieczająca należność podatkową

w kwocie 63.063 zł - przed wydaniem decyzji o ustaleniu zaległości podatkowej z tego tytułu. Zabezpieczenia dokonano w ten sposób, że najpierw zajęto rachunek bankowy powódki, a następnie przelano tę kwotę na rachunek Urzędu Skarbowego. Decyzja o ustaleniu wysokości zaległości podatkowej w kwocie 63.063 zł została wydana przez Urząd Skarbowy w S. w dniu 28 listopada 2001 r., co spowodowało, zgodnie z art. 33 § 4 pkt 2 ordynacji podatkowej, wygaśnięcie decyzji z dnia 25 października o zabezpieczeniu należności podatkowych. Z tej przyczyny Urząd Skarbowy decyzją z dnia 17 grudnia 2001 r. umorzył postępowanie odwoławcze wywołane odwołaniem powódki od decyzji o zabezpieczeniu z dnia 25 października. Na skutek odwołania powódki od decyzji z dnia 28 listopada 2001 r. ustalającej zaległości powoda, Izba Skarbowa decyzją z dnia 28 maja 2002 r. uchyliła zaskarżoną decyzję i ustaliła kwotę zwrotu różnicy podatku w wysokości 24.393 zł, zaległość podatkową na kwotę 9.750 zł, odsetki za zwłokę w kwocie 1.281,90 zł oraz dodatkowe zobowiązanie podatkowe na kwotę 2.281 zł. W dniu 20 czerwca 2002 r. powódka wniosła skargę na decyzję Izby Skarbowej do Naczelnego Sądu Administracyjnego, podtrzymując stanowisko, że nie miała żadnych zaległości podatkowych. Izba Skarbowa w odpowiedzi na skargę w dniu 27 września 2002 r. uchyliła w całości swoją decyzję z dnia 28 maja 2002 r. oraz poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w S. z dnia 28 listopada 2001 r. i umorzyła postępowanie w sprawie zaległości podatkowej powódki z tytułu podatku od towarów i usług, uznając, że nie było podstaw do ustalania tej zaległości. Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 12 grudnia 2002 r. umorzył postępowanie przed tym Sądem, jako bezprzedmiotowe.

Pozwany Urząd Skarbowy dokonywał w 2002 r. sukcesywnego zwrotu pobranych od powódki kwot podatku. W sprawie niniejszej powódka dochodzi zasądzenia odszkodowania za straty poniesione na skutek bezpodstawnego, jak się okazało, przejęcia jej środków finansowych w kwocie 63.063 zł, których nie mogła przeznaczyć na inwestowanie i dalszy rozwój firmy. Spowodowało to ograniczenie jej działalności, gdyż nie miała odpowiednich środków na zakup zboża do przemiału i przerobu i pociągnęło przejściową utratę lokalnego rynku zbytu. Jednocześnie powódka musiała w tym czasie ponosić koszty działalności w postaci

pokrycia kosztów energii, zobowiązań z tytułu zawartych umów oraz wynagrodzeń pracowniczych. Straty te szacuje na łączną kwotę 144.626,17 zł. Sąd Okręgowy uznał, że roszczenie powódki znajduje usprawiedliwienie co do zasady w treści art. 77 Konstytucji, gdyż poniosła ona szkodę na skutek niezgodnych z prawem aktów władczych strony pozwanej. Jeśli chodzi o fakturę VAT 541/2001, to organ podatkowy nie dołożył starań aby ustalić, czy sprzedawca odprowadził podatek w niej wskazany do właściwego urzędu skarbowego, „choć posiadał ku temu odpowiednie instrumenty”. Z kolei w przypadku faktury VAT nr 23/2001 organ podatkowy dokonał błędnej interpretacji ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, uznając, że od wymienionego w tej fakturze towaru podatek VAT nie przysługuje. W konsekwencji tych błędów doszło do zabezpieczenia należności podatkowych, które nie istniały. Niezgodne z prawem decyzje podatkowe wyrządziły powódce szkodę w postaci *lucrum cessans* (art. 361 § 2 k.c.), którą pozwany Skarb Państwa obowiązany jest powetować. Wyliczoną przez biegłego wysokość szkody Sąd pomniejszył o kwotę odsetek ustawowych zwróconych powódce, przyjmując, że odsetki te mają funkcje kompensacyjną i odszkodowawczą, w związku z czym ich suma powinna zmniejszać należne powódce odszkodowanie. Dlatego powództwo zostało uwzględnione do wysokości 134. 639,45 zł, a w pozostałej części oddalone, jako niezasadne.

Apelacja pozwanego od tego rozstrzygnięcia została oddalona wyrokiem Sądu Apelacyjnego z dnia 11 maja 2005 r. Sąd Apelacyjny podzielając ustalenia Sądu Okręgowego uznał, że podstawą prawną przypisania odpowiedzialności pozwanemu Skarbowi Państwa jest art. 417 k.c. w brzmieniu obowiązującym w dacie wyrządzenia szkody, którego zastosowanie wymagało wystąpienia obiektywnej przesłanki w postaci działania funkcjonariusza publicznego niezgodnego z prawem, niezależnie od jego zawinienia. Ponieważ bezprawne działanie funkcjonariuszy pozwanego zostało wykazane, uwzględnienie powództwa było usprawiedliwione, a kwestionująca to orzeczenie apelacja podlegała oddaleniu, jako niezasadna.

W skardze kasacyjnej pozwany zarzucił błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie art. 417 k.c. i na tej podstawie wniósł o uchylenie skarżonego wyroku

i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, albo o orzeczenie co do istoty sprawy i oddalenie powództwa.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W sprawie chodzi o naprawienie szkody wyrządzonej powodce na skutek decyzji pozwanego z dnia 25 października 2001 r., zabezpieczającej należność podatkową powodowej spółki, ustaloną następnie decyzją tegoż Urzędu Skarbowego w S. z dnia 28 listopada 2001 r. Nie ulega wątpliwości, że, ze względu na datę tej decyzji, podstawą odpowiedzialności pozwanego Skarbu Państwa jest art. 417 § 1 k.c. w jego pierwotnej wersji, z tym tylko, że w rozumieniu ustalonym przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 grudnia 2001 r. SK 18/00 (OTK 2001, nr 8, poz. 14), nawiązującym do treści art. 77 ust. 1 Konstytucji, czyli jako odpowiedzialność za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. W stanie prawnym znajdującym zastosowanie do tej odpowiedzialności brak było odpowiednika obecnie obowiązującego art. 417¹ § 1 i 2 k.c., co oznaczało, że na sąd orzekający spadał ciężar ustalenia i oceny czy działanie organu władzy w formie decyzyjnej było niezgodne z prawem w rozumieniu art. 417 § 1 k.c. w zw. z art. 77 ust. 1 Konstytucji. Trudność tego zadania polegała na tym, że, jak zaznaczył to Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu powołanego wyroku, przepisów tych nie należy rozumieć w ten sposób, że każda wadliwość prawna decyzji stwarza podstawę do odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa. Nie ma więc podstaw do przyjęcia stanowiska, że każde orzeczenie lub decyzja uchylona w toku instancji może być uznana w rozumieniu tych przepisów za niezgodną z prawem i tym samym rodzić odpowiedzialność odszkodowawczą (tak też m.in. Sąd Najwyższy w uzasadnieniu postanowienia z dnia 30 maja 2003 r., III CZP 34/03 (nie publ.).

W niniejszej sprawie stopień tej trudności jest znacznie złagodzony przez fakt, że prawnej oceny poprawności postępowania Urzędu Skarbowego, w kwestii związanej najpierw z zabezpieczeniem należności podatkowej a potem z ustaleniem jej wysokości, dokonała Izba Skarbowa w G. w decyzji z dnia 29 września 2002 r., uchylając własną decyzję z dnia 28 maja 2002 r. oraz decyzję Urzędu Skarbowego w S. z dnia 28 listopada 2001 r. i umarzając postępowanie w

sprawie. W uzasadnieniu tej decyzji wskazano, że jeśli chodzi o fakturę nr 541/2001, to jej oryginał jest w posiadaniu powodowej spółki, jako nabywcy towaru, natomiast pozostała u zbywcy kopia uległa zniszczeniu. W takiej sytuacji, zgodnie z § 50 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 109, poz. 1245, ze zm.), gdy wystawca takiej faktury uwzględnił wykazaną w niej sprzedaż i podatek należny w deklaracji dla podatku od towarów i usług, to faktura ta stanowi podstawę do obniżenia podatku należnego oraz do zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Z protokołu kontroli przeprowadzonej w dniu 5 września 2001 r. w firmie zbywcy wynika, że faktura ta została ujęta w rejestrze sprzedaży za maj 2001 r. i następnie w deklaracji VAT - 7 za ten miesiąc. Oznacza to, zdaniem Izby Skarbowej, że „brak było podstaw do kwestionowania prawa spółki „E.” do ujęcia w rozliczeniu za maj 2001 r. podatku naliczonego, wynikającego z faktury nr 541/2001. Taka ocena organu nadrzędnego pozwalała w pełni przyjąć Sądom, że obciążenie powodowej spółki podatkiem, odliczonym przez nią z tej faktury, było niezgodne z powołanym przepisem rozporządzenia, a zatem niezgodne z prawem w rozumieniu art. 417 k.c.

Podobnie przedstawia się sprawa z fakturą nr 23/2001, wystawioną przez Przedsiębiorstwo „M. - Max” na zakupiony przez powódkę fragment konstrukcji stalowej hali. Jest bezsporne, że elementy tej konstrukcji nie były zmontowane u zbywcy, stąd też, jak przyjmuje Izba Skarbowa, nie można uznać, żeby mogły one w jakikolwiek sposób służyć spółce „M. - Max” w prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. Nie były to zatem „towary używane” w rozumieniu art. 4 pkt 7 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz od podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11, poz. 50, ze zm.). Dlatego faktura ta nie jest fakturą, o której mowa w art. 33 ust. 1 ustawy o VAT, ponieważ dokumentuje sprzedaż towaru podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych. Oznacza to, że nie ma do niej zastosowania § 50 ust. 4 pkt 3 cytowanego rozporządzenia, jak to błędnie przyjął Urząd Skarbowy. Naruszenie przez ten Urząd przytoczonych przepisów ustawy o VAT i rozporządzenia wykonawczego nie budziło, zdaniem Izby Skarbowej, wątpliwości, wobec czego trafnie zostało zakwalifikowane przez Sądy orzekające, jako niezgodne z prawem w

rozumieniu art. 417 k.c. Kwestionowanie w skardze kasacyjnej tej kwalifikacji prawnej jest więc chybione. Inną kwestią jest, czy szkoda, wyliczona przez biegłego i zaakceptowana przez Sądy, jest w całości następstwem tych decyzji Urzędu Skarbowego, podjętych niezgodnie z prawem. Kwestia ta uchyla się jednak spod kontroli Sądu Najwyższego, ponieważ nie została objęta podstawą skargi (art. 398¹³ § 1 k.p.c. Dlatego orzeczono jak w sentencji (398¹⁴ k.p.c.).

jz

/tp/