



Sygn. akt V CSK 166/05

**WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 19 kwietnia 2006 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Stanisław Dąbrowski (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Barbara Myszka

SSN Dariusz Zawistowski

Protokolant Izabella Janke

w sprawie z powództwa W.J.

przeciwko Skarbowi Państwa - Naczelnikowi Urzędu Skarbowego [...]

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 19 kwietnia 2006 r.,

skargi kasacyjnej powoda i strony pozwanej

od wyroku Sądu Apelacyjnego

z dnia 13 kwietnia 2005 r., sygn. akt [...],

**oddala obie skargi kasacyjne, koszty postępowania kasacyjnego
wzajemnie znosi.**

Uzasadnienie

Powód W.J. wniósł dwa pozwy przeciwko Skarbowi Państwa - Naczelnikowi Urzędu Skarbowego. W pozwie wniesionym w dniu 31 grudnia 1999 r. powód domagał się zasądzenia kwoty 1.309.397 złotych wraz z ustawowymi odsetkami. W uzasadnieniu podał, że w dniu 9 września 1999 r. pozwany wydał decyzję na mocy której przeniósł na powoda odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe „K.” spółki z ograniczoną odpowiedzialnością na podstawie art. 298 § 1 i 2 kodeksu handlowego. Decyzja została utrzymana w mocy przez Izbę Skarbową. Na podstawie tej decyzji pozwany wszczął postępowanie egzekucyjne z nieruchomości stanowiących osobisty majątek powoda.

W wyniku skargi powoda Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził nieważność decyzji Urzędu Skarbowego. Dochodzona przez powoda kwota stanowi równowartość kwoty wyegzekwowanej przez Urząd Skarbowy - 563.632,70 zł, powiększonej o odsetki za zwłokę od daty zatwierdzenia planu podziału, liczone jak za zobowiązania podatkowe.

W drugiej sprawie, w której pozew został wniesiony w dniu 22 maja 2003 r., powód domagał się zasądzenia 1.755.482,68 zł, mającej stanowić część szkody jaką poniósł w związku ze sprzedażą nieruchomości w wyniku egzekucji prowadzonej przez pozwanego. Podawał, że wskutek egzekucji, nie doszła do skutku sprzedaż nieruchomości R.P., który oferował znacznie wyższą kwotę niż ta, za którą nieruchomość sprzedano.

Po połączeniu obu spraw Sąd Okręgowy w B. wyrokiem z dnia 10 maja 2004 r. oddalił powództwo.

Sąd Okręgowy poczynił następujące ustalenia. Powód był członkiem jednoosobowego zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością „K.” działającej od dnia 24 listopada 1993 r. W styczniu i lutym 1995 r. w spółce przeprowadzono kontrolę, która wykazała, że spółka dokonała nieuzasadnionego odliczenia od podatku naliczanego za wystawiane faktury przez Spółdzielnię „P.” na kwotę 495.010,82 zł. Egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna. W dniu 9

kwietnia 1996 r. Urząd Skarbowy wydał decyzję, mocą której przeniósł odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki na powoda w oparciu o art. 298 § 1 kodeksu handlowego. Powyższa decyzja została utrzymana w mocy decyzją Izby Skarbowej z dnia 23 października 1996 r.

Na podstawie powyższych decyzji została wszczęta egzekucja z majątku powoda, a pozwany przystąpił jako wierzyciel do toczącej się już przeciwko powodowi egzekucji. Pozwany nie był jedynym wierzycielem powoda. Przeciwno powodowi toczyła się już wcześniej egzekucja z wniosku Urzędu Miejskiego, R.P., B.I. i G.G.

W czasie toczącego się postępowania egzekucyjnego powód przebywał za granicą, nie wracał w związku z toczącą się przeciwko niemu sprawą karną. W czasie pobytu zagranicą powód prowadził rozmowy z R.P., przedstawicielem spółki, która chciała nabyć od powoda nieruchomości objęte toczącym się postępowaniem egzekucyjnym. Powód nie informował R.P., że nieruchomości zostały zajęte przez komornika, gdyby doszło do sprzedaży miał otrzymać kwotę 1 miliona dolarów.

W toku postępowania egzekucyjnego R.P. i M.K. nabyli nieruchomość należącą do powoda na licytacji, za kwotę 750.094 zł. Rok później nieruchomość ta została przez nich sprzedana za 13 milionów marek. Na podstawie planu podziału pozwany uzyskał kwotę 549.581,70 zł.

Powód zaskarżył decyzje Urzędu Skarbowego i Izby Skarbowej do Naczelnika Sądu Administracyjnego, który wyrokiem z dnia 14 lipca 1999 r. stwierdził nieważność zaskarżonych decyzji. W uzasadnieniu NSA stwierdził, że właściwym do rozpoznania sprawy, której przedmiotem jest roszczenie oparte na art. 298 k.h. jest sąd powszechny. Pismem z dnia 23 listopada 1999 r. powód zwrócił się do pozwanego o zwrot kwoty 1.289.752,22 złote, obejmującej wyegzekwowaną kwotę 549.752,22 zł wraz z odsetkami od dnia 1 lutego 1997 r. (wyliczonymi przez powoda na kwotę 708.017,83 zł) oraz 14.051,00 zł wraz z odsetkami liczonymi od dnia 1 lutego 1997 r. w wysokości 18.101,69 zł.

W dniu 10 stycznia 2000 r. pozwany wniósł do Sądu Okręgowego w B. pozew przeciwko powodowi, jako członkowi zarządu spółki „K.” domagając się

zasądzenia od niego kwoty 984.310,00 zł na podstawie art. 298 § 1 k.h. Podstawą żądania była treść decyzji administracyjnych, stwierdzających zakres zobowiązania podatkowego spółki „K.”. Zobowiązanie to polegało na obowiązku zwrotu Skarbowi Państwa nienależnie pobranych kwot z tytułu nieprawidłowo i bezpodstawnie wykazanej w deklaracji VAT nadwyżki podatku. Działania gospodarcze Spółki polegały na dokonywaniu pozornych transakcji, mających stworzyć warunki do ubiegania się o nienależny zwrot podatku. Wyrokiem z dnia 11 października 2000 r. Sąd uwzględnił w całości powództwo Urzędu Skarbowego. Wyrok jest prawomocny.

Postanowieniem z dnia 14 czerwca 2000 r. Sąd Apelacyjny, zmieniając postanowienie Sądu Okręgowego, zabezpieczył roszczenie Skarbu Państwa Urzędu Skarbowego poprzez zajęcie przysługującej powodowi wierzytelności w odniesieniu do Skarbu Państwa w kwocie 543.872,61 zł, gdyż decyzje określające wysokość zobowiązań podatkowych Spółki stały się ostateczne. W dniu 10 października 2001 r. pozwany dokonał rozliczenia zabezpieczonej kwoty na poczet zasądzonej wyrokiem od powoda. O sposobie rozliczenia poinformował powoda pismem z dnia 5 grudnia 2002 r.

W dniu 15 listopada 2001 r. powód złożył do Izby Skarbowej wniosek w sprawie orzeczenia odszkodowania w kwocie 1.755.842,68 zł na podstawie art. 260 § 1, § 3 i § 4 Ordynacji podatkowej, za szkodę poniesioną w związku z postępowaniem egzekucyjnym prowadzonym w oparciu o decyzję Urzędu Skarbowego oraz utrzymującą ją w mocy decyzję Izby Skarbowej. W dniu 22 kwietnia 2003 r. powód otrzymał decyzję Izby Skarbowej z dnia 16 kwietnia 2003 r. odmawiającą mu przyznania odszkodowania.

Na podstawie powyższych ustaleń Sąd Okręgowy uznał, że strony stały się względem siebie dłużnikami i wierzycielami. Zdaniem Sądu Okręgowego powodowi należy się odszkodowanie w wysokości łącznej 630.200,5 zł, na które składa się kwota 563.632,70 zł uzyskana przez pozwanego z egzekucji komorniczej i koszty komornicze w kwocie 14.051 zł, powiększone o odsetki ustawowe. Sąd uznał, że powód nie może naliczać odsetek liczonych jak dla zaległości podatkowych, ponieważ jego roszczenie ma charakter cywilnoprawny, a stosowanie odsetek

ustawowych wynika z art. 481 k.c. Ponieważ pozwany pismem z dnia 10 października 2001 r. zawiadomił powoda, że dokonuje rozliczenia zabezpieczonej kwoty 543.872,71 zł na poczet zasądzonej 984.310 zł z odsetkami – dało to podstawę do dokonania potrącenia z roszczenia powoda na zasadzie art. 498 k.c. Powództwo podlegało oddaleniu, gdyż wierzytelność powoda jako mniejsza uległa na skutek potrącenia umorzeniu.

Jeżeli chodzi o żądanie zasądzenia kwoty 1.755.482,68 zł to zdaniem Sądu Okręgowego brak jest związku przyczynowego pomiędzy działaniem pozwanego a szkodą. Powód dochodzi utraconych korzyści, a więc takich, jakie mógłby osiągnąć, gdyby nie doszło do sprzedaży nieruchomości wskutek egzekucji komorniczej. Pozwany przyłączył się jedynie do egzekucji, która już się toczyła przeciwko powodowi z wniosku innych wierzycieli. Powód w tej sytuacji nie mógłby sprzedać R.P. nieruchomości, nawet gdyby pozwany do egzekucji nie przystąpił. Sąd Okręgowy nie dał wiary twierdzeniom powoda, że ukrywając się za granicą przed wymiarem sprawiedliwości dysponował wystarczającą kwotą, aby spłacić wszystkich wierzycieli oprócz pozwanego, gdyż tego nie uczynił i dopuścił do egzekucji.

Na skutek apelacji powoda Sąd Apelacyjny, wyrokiem z dnia 13 kwietnia 2005 r., zmienił wyrok Sądu Okręgowego zasądzając od pozwanego na rzecz powoda kwotę 663.951,84 zł z ustawowymi odsetkami od dnia 31 grudnia 1999 r. i oddalając powództwo w pozostałej części. Podzielając ustalenia faktyczne Sądu pierwszej instancji Sąd Apelacyjny uznał, że roszczenie powoda wynikające z żądania zasądzenia wyegzekwowanej należności w wyniku przeprowadzonej egzekucji jest uzasadnione. Zdaniem Sądu Apelacyjnego rację ma skarżący, że zgodnie z art. 72 § 1 pkt 4, 73 § 1 pkt 5 i 78 § 1 i § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej wyegzekwowana należność jest nadpłatą, została bowiem zapłacona przez powoda jako osobę trzecią, a decyzję o jego odpowiedzialności określono jako zobowiązanie nienależne.

Plan podziału wyegzekwowanej kwoty sporządzono 31 stycznia 1997 r. Przyjęcie daty powstania szkody jako 1 lutego 1997 r. nie zastało zakwestionowane przez pozwanego. Przepis art. 78 § 1 i § 3 Ordynacji podatkowej stanowi, że

nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych, od dnia powstania nadpłaty. Nadpłatą jest należność główna, nie zaś odsetki i w związku z tym tylko nadpłacony podatek podlega oprocentowaniu od dnia powstania nadpłaty. Natomiast odsetki podlegają zwrotowi wraz z należnością główną jednak bez oprocentowania. Powodowi należy się zwrot nadpłaty w kwocie 489.300 zł, odsetki od należności głównej liczone jak dla zaległości podatkowych za okres od dnia 1 lutego 1997 r. do 30 grudnia 1999 r. w kwocie 644.191,15 zł, odsetki wyegzekwowane z należnością główną w kwocie 60.281,70 zł i koszty komornicze w kwocie 14.051,70 zł, łącznie 1.207.824,70 zł.

Roszczenie powoda ma charakter cywilnoprawny. Przepisy art. 260 § 1 i art. 261 § 1 Ordynacji podatkowej odsyłają poszkodowanego na drogę sądową o odszkodowanie przy czym do odszkodowania stosuje się przepisy kodeksu cywilnego. Szkoda powoda w rozumieniu art. 361 k.c. jest strata, jakiej doznał przez nieuzyskanie zwrotu należności z odsetkami do dnia wniesienia pozwu. Z dniem wniesienia pozwu pozwany pozostaje w opóźnieniu i z tą datą powodowi należą się odsetki ustawowe na podstawie art. 481 k.c.

W ocenie Sądu Apelacyjnego wzajemne wierzytelności stron nadają się do potrącenia. Pismo pozwanego z dnia 10 października 2001 r. (k. 171) stanowi oświadczenie o potrąceniu spełnia bowiem wymogi określone w art. 499 k.c. W piśmie tym pozwany podaje dokładną kwotę dokonanego potrącenia, jest nią kwota 543.872,71 zł. Zatem należność powoda po dokonanym potrąceniu to kwota 663.951,84 zł z ustawowymi odsetkami od daty wniesienia pozwu (1.207.824,55 – 543.872,71).

Od wyroku Sądu Apelacyjnego obie strony wniosły skargi kasacyjne. Pozwany zaskarżył wyrok w części uwzględniającej apelację powoda. Zarzucił naruszenie prawa materialnego przez niewłaściwe zastosowanie art. 72 § 1 pkt 4, 73 § 1 pkt 5 i art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 oraz 260 § 1 w związku z art. 261 § 1 Ordynacji podatkowej, niezastosowanie art. 330 Ordynacji podatkowej i art. 29 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, błędną wykładnię przepisu art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej (art. 361 § 1 i art. 361 § 2 k.c. w związku z art. 261 §

1 Ordynacji podatkowej) niezastosowanie art. 60 i 65 k.c. w związku z art. 499 k.c. oraz niewłaściwe zastosowanie art. 498 § 1 i 2 k.c. Zarzucił także naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy: art. 391 § 1 k.p.c. w związku z art. 328 § 2 k.p.c., art. 382 i 391 § 1 k.p.c. w związku z art. 232, 6 i 233 k.p.c., art. 382 i 391 § 1 k.p.c. w związku z art. 328 § 2 i 233 k.p.c., art. 378, 391 § 1 k.p.c. w związku z art. 321 § 1 i 328 § 2 k.p.c.

Powód zaskarżył wyrok Sądu Apelacyjnego w części oddalającej apelację i orzekającej o kosztach. Zarzucił naruszenie art. 260 i 261 Ordynacji podatkowej i art. 11 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 13 czerwca 1967 o kosztach sądowych w sprawach cywilnych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skargi kasacyjne nie zasługują na uwzględnienie. Jeżeli chodzi o skargę pozwanego, to zgodzić się można z zarzutem, że Sąd Apelacyjny niewłaściwie powołał przepisy art. 72 § 1 pkt 4, 73 § 1 pkt 5 i art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej dotyczące nadpłaty i jej zwrotu. Skarżący ma także rację, że zgodnie z art. 330 Ordynacji podatkowej zwrot nadpłat, powstałych przed dniem wejścia w życie tej ustawy, dokonywany jest na podstawie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Rzecz w tym, że stosownie do treści art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej, który określa jakiego rodzaju kwoty stanowią nadpłaty, nie można uznać kwoty przymusowo wyegzekwowanej za nadpłatę.

Skutek wyegzekwowania nienależnej kwoty jest podobny do skutku nadpłaty, jednakże w zamieszczonym w art. 72 § 1 katalogu kwot stanowiących nadpłaty, nie wymienia się kwot uzyskanych z egzekucji. Dlatego chybiony jest wywód skargi kasacyjnej co do niemożności stosowania przepisów Ordynacji podatkowej o zwrocie nadpłat ze względu na przejściowy przepis art. 330.

Do kwot wyegzekwowanych na podstawie decyzji dotkniętych nieważnością stosuje się nie przepisy o zwrocie nadpłat, ale przepisy o odpowiedzialności odszkodowawczej (art. 260 i 261 Ordynacji podatkowej).

Ze względu na podobny skutek nienależnej egzekucji i nadpłaty, polegający na bezpodstawnym uszczerpleniu majątku dłużnika na poczet nieistniejącego zobowiązania przepisy o zwrocie nadpłat mogą mieć jednakże pomocnicze

znaczenie przy ustalaniu składników szkody. W przypadku odpowiedzialności odszkodowawczej nie jest bez znaczenia okoliczność, że nadpłata podlega oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek pobieranych od zaległości podatkowych, gdyż odszkodowanie w związku z egzekucją nienależnej kwoty nie powinno być niższe niż suma uzyskana w razie zwrotu dobrowolnie zapłaconej nienależnej kwoty.

Pomimo wadliwego powołania art. 72 § 1 pkt 4, 73 § 1 pkt 5 i art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zaskarżony wyrok odpowiada prawu. Sąd Apelacyjny prawidłowo przyjął, że odsetki liczone w wysokości odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych do dnia wniesienia pozwu są składnikiem szkody. Zarzut „błędnej wykładni art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej, art. 361 § 1 i 2 k.c. i błędnego przyjęcia, że norma prawna wynikająca z tego przepisu pozwala na przyjęcie związku pomiędzy wydaniem nieważnej decyzji a uprawnieniem do żądania odsetek podatkowych, a ponadto, że rzeczywistą stratę w rozumieniu tego przepisu stanowią również odsetki należne od wyegzekwowanych należności w wysokości odsetek od zaległości podatkowych” uznać trzeba za nie przekonujący. Stosownie do art. 261 § 1 Ordynacji podatkowej do odszkodowania przysługującego na podstawie art. 260 stosuje się przepisy kodeksu cywilnego. Zgodnie z art. 361 § 2 k.c. na szkodę składa się zarówno strata, „którą poszkodowany poniósł, jak i korzyści, które mogłyby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono”. Wprawdzie przed nowelizacją art. 260 § 1 z dnia 1 września 2005 r. (Dz.U. Nr 143, poz. 1199) w przepisie tym była mowa o odszkodowaniu tylko za poniesioną rzeczywistą szkodę, ale Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 23 września 2003 r. orzekł, że przepis ten, w części ograniczającej odszkodowanie do rzeczywistej szkody, jest niezgodny z art. 77 Konstytucji.

Nie jest zasadny także zarzut nie zastosowania art. 60 i 65 k.c. w zw. z art. 499 k.c. oraz niewłaściwe zastosowanie art. 498 § 1 i 2 k.c. i oparcie się w ocenie skutków prawnych potrącenia z art. 498 k.c. w związku z art. 499 k.c. na dosłownym brzmieniu pisma pozwanego z dnia 10.10.2001 r. Pozwany w wymienionym piśmie podał do potrącenia ściśle oznaczoną kwotę 543.872,71 zł, więc przytoczone w skardze kasacyjnej przepisy prawa nie upoważniały Sądu do potrącenia z wierzytelnością powoda kwoty wyższej niż po dana przez pozwanego.

Chybione są także zarzuty naruszenia przepisów postępowania, które w istocie sprowadzają się do tego, że zdaniem skarżącego, Sąd drugiej instancji powinien podzielić jego ocenę prawną ustalonego w sprawie stanu faktycznego i dać temu wyraz w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku.

Powód w swojej skardze kasacyjnej zakwestionował co do zasady dopuszczalność potrącenia twierdząc, że przysługująca mu od pozwanego należność stanowi nadpłatę, a więc należność regulowaną wyłącznie przepisami prawa administracyjnego. W konsekwencji nie może być potrącana z cywilnoprawną wierzytelnością przysługującą pozwanemu od powoda.

Zostało już wyżej wyjaśnione, że kwota nienależnie wyegzekwowana nie mieści się w katalogu kwot określonych w art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej jako nadpłaty. W rezultacie stwierdzenia nieważności decyzji na podstawie których przeprowadzono egzekucję, powodowi przysługuje roszczenie nie o zwrot nadpłaty ale roszczenie odszkodowawcze na podstawie art. 260 Ordynacji podatkowej. Wierzytelność wynikająca z obowiązku naprawienia szkody jest wierzytelnością cywilnoprawną. Wymieniony w skardze kasacyjnej powoda przepis art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej określa sposób postępowania organu podatkowego z kwotą nadpłaty. W żadnym razie nie wyłącza potrącenia odszkodowania, o którym mowa w art. 260 Ordynacji podatkowej. Nie ma także innych przepisów, które wyłączałyby dopuszczalność potrącenia takiej wierzytelności.

Wobec oddalenia skargi kasacyjnej nie ma podstaw do rozważania zarzutów dotyczących orzeczenia o kosztach sądowych, gdyż rozstrzygnięcie o kosztach nie może być przedmiotem samodzielnej skargi kasacyjnej.

Z powyższych względów na mocy art. 398¹⁴ k.p.c. Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji wyroku.