



Sygn. akt II CSK 309/07

**WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 23 października 2007 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Helena Ciepła (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Irena Gromska-Szuster

SSN Marian Kocon

Protokolant Anna Banasiuk

w sprawie z powództwa Banku Polska Kasa Opieki Spółki Akcyjnej w W.

przeciwko Skarbowi Państwa - Dyrektorowi Izby Skarbowej w S.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 2 października 2007 r.,

skargi kasacyjnej strony powodowej od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...]

z dnia 28 grudnia 2006 r.,

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi
Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania i orzeczenia o
kosztach postępowania kasacyjnego.**

Uzasadnienie

Powodowy Bank – Spółka Akcyjna wniósł o zasądzenie od Skarbu Państwa – Izby Skarbowej w S. kwoty 1.333.703 zł tytułem odszkodowania za niezwrócenie nadpłaconego podatku dochodowego za rok 1993. Roszczenie to wywodził z wydania ostatecznej decyzji z dnia 9 czerwca 1995 r. ustalającej podatek dochodowy za 1993 z naruszeniem przepisów ustaw oraz z niewszczęcia z urzędu postępowania w przedmiocie uchylecia tej decyzji.

Pozwany wnosząc o oddalenie powództwa zarzucił, że przedmiotowa decyzja nie jest bezprawna.

Sąd Okręgowy w S. wyrokiem z dnia 7 września 2004 r. uwzględnił powództwo w całości, przyjmując za podstawę rozstrzygnięcia następujący stan faktyczny:

P. Bank Kredytowy w S uległ z dniem 1 lipca 1991 r. przekształceniu pod firmą P. Bank Kredytowy S.A w S w jednoosobową Spółkę Skarbu Państwa i w związku z tym doszło do powtórnego opodatkowania podatkiem dochodowym. W postępowaniu korygującym Pierwszy Urząd Skarbowy w S. w dniu 29 września 1994 r. wydał decyzję niekorzystną, która została utrzymana w mocy decyzją Izby Skarbowej z dnia 30 grudnia 1994 r. W postępowaniu odwoławczym strony zawarły ugodę i ustaliły, że Bank zaniżył podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym za rok 1993 w związku z czym, złoży deklarację korygującą.

Decyzją z dnia 29 września 1994 r., Pierwszy Urząd Skarbowy ustalił podatek dochodowy należny od pozwanego Banku za rok 1992 na kwotę 177.797 333 000 zł przed denominacją, stwierdzając, że w wyniku kontroli skarbowej ustalono, że Bank zaniżył podstawę opodatkowania o 271.834 220 000 przed denominacją, a podatek o 108 733 688 000 (przed denominacją), czego przyczyną było m.in. zawyżenie kosztów uzyskania przychodów. Decyzja ta została utrzymana w mocy przez Izbę Skarbową, jednakże Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 13.10.95 r. decyzję Izby Skarbowej uchylił, stwierdzając że kosztami uzyskania przychodów są

m.in. należności nieściągalne oraz rezerwy tworzone na pokrycie tych należności. Po ponownym rozpoznaniu sprawy Izba Skarbowa decyzją z dnia 28.2.1997 r. utrzymała w mocy decyzję Urzędu z dnia 29 września 1994 r., a skargę Banku na tę decyzję Naczelny Sąd Administracyjny oddalił.

Natomiast decyzją z dnia 9 czerwca 1995 r. Pierwszy Urząd Skarbowy ustalił podatek dochodowy należny od Banku za rok 1993 na kwotę 18.887.400 zł.

W dniu 26 sierpnia 1998 r. Bank wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku dochodowego za lata 1993 - 1997 w kwocie 4 924 075 zł, w tym w roku 1993 w kwocie 805.984 zł. Urząd Skarbowy uwzględnił wniosek z wyjątkiem roku 1993 wydając w tym przedmiocie 27 października 1998 r. decyzję odmowną, uznając, że przepis art. 79 Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania z uwagi na ostateczną decyzję z dnia 9 czerwca 1995 r. ustalającą podatek na kwotę 18.887.400 zł. Izba Skarbowa decyzją z 27 października utrzymała w mocy, jednakże Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 6 lipca 2000 r. uchylił obydwie decyzje. W uzasadnieniu stwierdził, że Bank uiścił za rok 1993 podatek wyższy o kwotę 805.984 zł, jednakże przeszkodą w stwierdzeniu tej nadwyżki jest istniejąca decyzja z 9 czerwca 1995 r. i organy podatkowe winny skierować działania strony na wznowienie postępowania zakończonego tą decyzją.

Bank w dniu 17 października 2000 r. złożył wniosek o wznowienie postępowania i Urząd Skarbowy decyzją z 22 listopada 2000 r. wznowił postępowania, a decyzją z 28 grudnia 2000 r odmówił uchylenia ostatecznej decyzji z 9 czerwca 1995 r. z tej przyczyny, że od jej doręczenia upłynęło 5 lat. Decyzję tę Izba Skarbowa utrzymała w mocy, jednakże Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 22 stycznia uchylił decyzję Izby Skarbowej.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy Izba Skarbowa decyzją z 30 kwietnia 2003 r. zaskarżoną decyzję utrzymała w mocy. W uzasadnieniu stwierdziła, że decyzja z 9 czerwca 1995 r. została wydana z naruszeniem art. 16 ust. 1 pkt 26 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, lecz nie może być uchylona z uwagi na upływ 5 lat od dnia doręczenia.

W tak ustalonym stanie faktycznym Sąd Okręgowy uwzględnił powództwo przyjmując, że podstawę roszczeń stanowi art. 260 Ordynacji podatkowej, a zdarzeniem powodującym szkodę było wydanie decyzji z dnia 9 czerwca 1995 r.

Apelację pozwanego od tego wyroku Sąd Apelacyjny oddalił, jednakże na skutek skargi kasacyjnej pozwanego, Sąd Najwyższy wyrokiem z dnia 23 lutego 2006 r. uchylił wyrok Sądu Apelacyjnego uznając za zasadny zarzut naruszenia art. 378 § 1 k.p.c.

Rozpoznając ponownie sprawę Sąd Apelacyjny zmienił wyrok Sądu Okręgowego i powództwo oddalił.

Dokonując w oparciu o zebrany materiał, oceny czy zaistniała przesłanka z art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej wyłączająca odpowiedzialność organu podatkowego, nie podzielił stanowiska Sądu I instancji, że przy deklaratoryjnym charakterze decyzji, a taki miała decyzja z 9 czerwca 1995 r., o winie funkcjonariusza przesądza wydanie jej z naruszeniem prawa (art. 16 ust 1 pkt 26 ustawy o podatku dochodowym). Uznał, że pozwany wykazał, iż to z winy powodowego Banku jako podatnika doszło do uchylenia decyzji, bowiem nie wykonał on w należyty sposób obowiązku samoopodatkowania, zawyżając podstawę opodatkowania, co wykazała kontrola przeprowadzona w dniu 10 maja 1994 r. Zatem od tego czasu powodowy Bank wiedział, że sporne rezerwy mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w kolejnych latach podatkowych.

Niezależnie od tego zdaniem Sądu Apelacyjnego organ podatkowy w dostateczny sposób wskazał powodowemu Bankowi potrzebę wznowienia postępowania, stwierdzając w październiku 1998 r., że przeszkodą w uwzględnieniu wniosku o zwrot nadpłaty za rok 1993 jest istnienie ostatecznej decyzji ustalającej wymiar podatku za ten rok. Zatem Bank jako profesjonalista z fachową obsługą prawną powinien był podjąć właściwe środki prawne. Tymczasem nadal kwestionował decyzję o odmowie stwierdzenia nadpłaty, a wnioski o wznowienie postępowania złożył dopiero 17 października 2000 r. Tak więc sam zawinił niemożność wzruszenia decyzji w drodze wznowienia postępowania.

Powodowy Bank w skardze kasacyjnej opartej na obu podstawach wymienionych w art. 398³ k.p.c. zarzucił naruszenie:

- art. 260 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej przez jego błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, polegające na nieuznaniu decyzji Izby Skarbowej z dnia 30 kwietnia 2003 r. za formalną podstawę odpowiedzialności i przyjęcie, że decydujące dla rozstrzygnięcia sprawy są okoliczności w jakich doszło do wydania decyzji naruszającej prawo;
- art. 6 k.c. w związku z art. 391 § 1 k.p.c. i art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej przez uznanie, że przesłanki uzasadniające uchylenie decyzji powstały z winy Banku, mimo iż pozwany nie udowodnił tej okoliczności;
- art. 361 § 1 i 2, art. 363 k.c. w związku z art. 260 § 1 i 261 § 1 Ordynacji podatkowej przez ich niezastosowanie, mimo iż przepis art. 260 § 1 Ordynacji przewiduje odpowiedzialność za szkodę, a zwolnienie od obowiązku odszkodowania traktuje jako wyjątek i wymaga zawinienia przyczyn uzasadniających uchylenie decyzji;
- art. 9 k.p.a. w brzmieniu obowiązującym w dniu złożenia przez Bank wniosku o nadpłatę podatku przez jego niezastosowanie i pominięcie, że decyzja I Urzędu Skarbowego z dnia 27 października 1998 r. zawiera informacje, iż ma możliwości wzruszenia decyzji podatkowej za 1993 r.;
- art. 32 Konstytucji RP przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że Bank obowiązuje wyższa staranność w relacji z organami podatkowymi.

W ramach drugiej podstawy kasacyjnej zarzucił naruszenie:

- art. 386 § 6 oraz art. 398²⁰ k.p.c. przez przyjęcie, związania wskazaniem zawartymi w wyroku Sądu Najwyższego przekazującym sprawę do ponownego rozpoznania;
- art. 382 w związku z art. 391 § 1 k.p.c. przez pominięcie części materiału dowodowego w postaci decyzji Izby Skarbowej z dnia 30 kwietnia 2003 r. jako formalnej podstawy odpowiedzialności pozwanego oraz decyzji

I Urzędu Skarbowego z dnia 27 października 1998 r. zawierającej pouczenie o niemożliwości wzruszenia decyzji podatkowej za rok 1993;

- art. 328 § 2 w związku z art. 391 § 1 k.p.c. przez niewskazanie czy i w jakim zakresie uznał za przydatne do rozstrzygnięcia sprawy ustalenia Sądu pierwszej instancji.

W konkluzji wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Podniesiony w ramach drugiej podstawy kasacyjnej zarzut naruszenia art. 386 § 6 oraz art. 398²⁰ k.p.c. nie może odnieść zamierzonego skutku. Wprawdzie Sąd Apelacyjny istotnie zawarł w uzasadnieniu zwrot, że „na podstawie art. 386 § 6 k.p.c. był związany wskazaniem zawartym w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 23 lutego 2006 r.” Jednakże niezależnie od tego, że wyrok Sądu Najwyższego nie zawiera wytycznych co do dalszego biegu postępowania, ani też możliwych do zastosowania koncepcji prawnych, bowiem rzeczą Sądu Najwyższego jest uchylenie (skasowanie) wyroku, to z dalszego fragmentu uzasadnienia Sądu Apelacyjnego o treści „Zawierają one (wskazania) obowiązek rozważenia wszystkich podniesionych w toku postępowania okoliczności mogących mieć znaczenie dla oceny...” jasno wynika, że Sąd ten użył jedynie niefortunnego zwrotu, który doprowadził do wysnucia przez skarżącego błędnego wniosku.

Niezasadny również okazał się zarzut naruszenia art. 328 § 2 w związku z art. 391 § 1 k.p.c. Przepis art. 328 § 2 k.p.c. zastosowany odpowiednio do uzasadnienia orzeczenia Sądu drugiej instancji oznacza, że uzasadnienie to nie musi zawierać wszystkich elementów uzasadnienia wyroku Sądu pierwszej instancji, ale takie elementy, które ze względu na treść apelacji i na zakres rozpoznania sprawy wyznaczony przepisami ustawy są potrzebne do rozstrzygnięcia sprawy. Wbrew stanowisku skarżącego uzasadnienie wyroku Sądu Apelacyjnego odpowiada tak określonym wymaganiom. Sąd Apelacyjny zajął konkretne umotywowane stanowisko do wydanego rozstrzygnięcia. Zauważyć trzeba, że skarżący dopatrując się naruszenia tych przepisów w pominięciu „wyniku ustaleń Sądu pierwszej instancji co do miejsca i roli w niniejszym postępowaniu

decyzji Izby Skarbowej z dnia 30 kwietnia 2003 r.” w tym zakresie wadliwie ujmuje tę podstawę kasacyjną, bowiem naruszenie tych przepisów nie może polegać na pominięciu w ocenie części materiału dowodowego.

Zarzut naruszenia przez Sąd Apelacyjny przepisów art. 382 w związku z art. 391 k.p.c. przez pominięcie części materiału dowodowego „dotyczącego błędnego pouczenia Banku w 1998 r. i 1999 r. przez organy podatkowe, że nie istnieje możliwość wzruszenia decyzji określającej zobowiązanie podatkowe za 1993 r. tj. pominięcie decyzji I Urzędu Skarbowego z dnia 27 października 1998 r. odmawiającej stwierdzenia nadpłaty za 1993 r. oraz decyzji Izby Skarbowej z 10 marca 1993 r., w sytuacji gdy Sąd Apelacyjny w treści uzasadnienia dokonuje negatywnej oceny zachowania Banku obarczając go winą za niezłożenie wniosku o wznowienie postępowania”, niezależnie od tego, że zawiera wewnętrzną sprzeczność i stanowi pomieszczenie materii procesowej i materialnoprawnej, to w części dotyczącej pominięcia powołanych decyzji jest bezzasadny, gdyż Sąd Apelacyjny objął oceną obydwie wymienione decyzje. Natomiast zarzut dotyczący błędnego pouczenia Banku nie może być w ogóle poddany kontroli kasacyjnej, gdyż mimo wymienienia go w petitum skargi, w uzasadnieniu nie podjęto nawet próby wykazania części materiału dowodowego świadczącej o takim pouczeniu. Z tej samej przyczyny nie może być poddany kontroli kasacyjnej zarzut pominięcia w ocenie „okoliczności wydania decyzji określającej Bankowi podatek dochodowy za rok 1992 jako decyzji rodzącej skutek w postaci nadpłaty podatku, w tym nadpłaty za 1993 r., a w szczególności dotyczących, momentu w którym zostało przesądzone, że nadpłata istnieje”, gdyż w części motywacyjnej trudno doszukać się o jakie okoliczności chodzi, a Sąd Najwyższy jako sąd kasacyjny nie może wyręczać strony w prawidłowym przytoczeniu podstaw, ani stawianiu hipotez jakie okoliczności skarżący miał na uwadze (por. postanowienie z 11 marca 1997 r., III CKN 13/97, OSNC 1997, nr 8, poz. 114).

Trafny natomiast okazał się zarzut naruszenia art. 382 k.p.c. (zbędnie ujęty w związku z art. 391 § 1 k.p.c.) przez pominięcie w ocenie zebranego materiału decyzji Izby Skarbowej w S. z dnia 30 kwietnia 2003 r., w której Izba Skarbowa wskazała, jakie obowiązki ma organ podatkowy wydając decyzję o odmowie uchylenia zaskarżonej decyzji ze względu na upływ 5 lat od jej doręczenia, pomimo

stwierdzenia naruszenia przepisów art. 16 ust. 1 pkt 26 i art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej, co ma wpływ na ocenę przysługiwania roszczeń odszkodowawczych na podstawie art. 260 Ordynacji podatkowej.

Nie można odmówić racji skarżącemu, że uchybienie to miało decydujący wpływ na rozstrzygnięcie, bowiem naruszone przepisy są istotne w aspekcie wpływu na dochodzone roszczenie odszkodowawcze w rozumieniu art. 260 Ordynacji podatkowej zatem współkształtowały treść zaskarżonego orzeczenia.

Stwierdzenie zasadności podstawy określonej w art. 398³ pkt 2 k.p.c. zwalnia Sąd Najwyższy od rozważenia zgłoszonego w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia przepisów prawa materialnego. Niemożliwe jest bowiem merytoryczne odniesienie do tego zarzutu. Zaskarżony wyrok został wydany przedwcześnie. Dopiero wszechstronne rozważenie zebranego materiału dowodowego umożliwi ocenę dochodzonego roszczenia. Prowadzi to do uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania (art. 398¹⁵ § 1 k.p.c.).