



Sygn. akt II CSK 435/07

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 20 lutego 2008 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Stanisław Dąbrowski (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Grzegorz Misiurek

SSN Barbara Myszka

w sprawie z powództwa E.(...) Spółki Akcyjnej w Z.
przeciwko Skarbowi Państwa - Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej w Z.
o zapłatę,
po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 20 lutego 2008 r.,
skargi kasacyjnej obu stron
od wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 28 marca 2007 r., sygn. akt I ACa (...),

oddala obie skargi kasacyjne; koszty postępowania kasacyjnego między stronami znosi.

Uzasadnienie

E.(...) Spółka Akcyjna w Z. domagała się zasądzenia od Skarbu Państwa Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Z. kwoty 11.000.000 zł z ustawowymi odsetkami. Sąd Okręgowy w Z. wyrokiem z dnia 20 października 2006 r. zasądził od pozwanego na rzecz powódki kwotę 1.158.546 zł z ustawowymi odsetkami. W pozostałej części oddalił powództwo.

Powódka w okresie od dnia 1 stycznia 1994 r. do 30 września 1994 r. uzyskała obrót z prowadzonej działalności gospodarczej w wysokości przekraczającej 20 mld. starych złotych. Zgodnie z § 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. Nr 65, poz. 278) i art. 52 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) powódka była zobowiązana do rozpoczęcia od dnia 1 marca 1995 r. prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących. Inspektor Kontroli Skarbowej działający z ramienia Urzędu Kontroli Skarbowej w Z. stwierdził niespełnienie tego obowiązku i w dniu 28 listopada 1997 r. wydał wobec powódki dziesięć decyzji podatkowych określających jej zobowiązanie od podatku od towarów i usług. Na mocy tych decyzji powódka została pozbawiona prawa do obniżenia podatku należnego o cały podatek naliczony przy nabyciu wszelkich towarów i usług.

Łączna kwota zobowiązania podatkowego powódki wraz z odsetkami, kosztami egzekucyjnymi oraz opłatą prologacyjną wyniosła 1.336.203,96 zł. Odwołanie powódki nie zostało uwzględnione przez Izbę Skarbową w Z., która dziesięcioma decyzjami z dnia 30 kwietnia 1998 r. utrzymała w mocy decyzje Inspektora Kontroli Skarbowej. W czerwcu 1998 r. zostało wszczęte przeciwko powódce postępowanie egzekucyjne. Urząd Skarbowy dokonał zajęć rachunków bankowych powódki na łączną kwotę 1.805.549,20 zł. Decyzją z dnia 8 lipca 1998 r. Pierwszy Urząd Skarbowy w Z. rozłożył zaległości powódki według stanu na dzień 25 czerwca 1998 r. na 6 rat. Powódka spłaciła w ten sposób zaległości dotyczące okresu obejmującego marzec – lipiec 1995 r.

Od decyzji Izby Skarbowej w Z. powódka odwołała się do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wyrokiem z dnia 2 grudnia 1999 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargi powoda. Na skutek rewizji nadzwyczajnej wniesionej przez Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego wyrokiem z dnia 29 sierpnia 2001 r. Sąd Najwyższy uchylił wyrok NSA z dnia 2 grudnia 1999 r. i sprawę przekazał NSA do ponownego rozpoznania. Wyrokiem z dnia 20 grudnia 2001 r. Naczelny Sąd Administracyjny uchylił decyzje wydane w stosunku do powódki przez Urząd Kontroli Skarbowej oraz Izbę Skarbową w Z.

W dniu 16 lipca 2002 r. Izba Skarbowa w Z. wydała dziesięć prawomocnych decyzji określających zobowiązanie powódki z tytułu podatku VAT na kwotę 7.473 zł. Wraz z odsetkami na ten dzień zobowiązanie powódki wynosiło 30.121,29 zł. Ogółem wyegzekwowano od powódki kwotę 508.489,32 zł.

Powódka była jedynym wspólnikiem spółki z o.o. A.(...)-E.(...). Uchwałą Zgromadzenia Wspólników tej spółki z dnia 22 sierpnia 2000 r. kapitał zakładowy został podwyższony o kwotę 1.980.100 zł do kwoty 3.065.100 zł. Podwyższony kapitał A.(...)-P.(...) Spółki z o.o. został objęty przez powódkę w całości aportem w postaci zabudowanej działki nr (...) położonej w Ś. Z uwagi na trudności finansowe powódka w okresie od 1999 r. do 2002 r. poszukiwała inwestora strategicznego. Powódka miała 100 % udziałów w spółce E.(...)-T.(...) z siedzibą w Z. o kapitale zakładowym 42.800 zł. W dniu 6 marca 2002 r. podniesiono kapitał zakładowy E.(...)-T.(...) Spółki z o.o. do kwoty 2.400.000 zł. Do Spółki tej przystąpiła T.(...)-I.(...) Spółka z o.o. w O., która objęła 50 % udziałów, pokrywając je gotówką. Drugą połowę udziałów objęła powódka płacąc za nie gotówką i aportem w postaci części nieruchomości położonej w Z. o wartości 1.157.000 zł. Jednocześnie została zmieniona firma spółki z E.(...)-T.(...) na C.(...).

W dniu 3 lipca 2002 r. pomiędzy powódką i T.(...)-I.(...) Spółka z o.o. została zawarta umowa sprzedaży udziałów. Na mocy powyższej umowy powódka sprzedała T.(...)-I.(...) Spółce z o.o. 600 udziałów w C.(...) Spółce z o.o. za kwotę 1.200 zł, tj. po 2 zł za jeden udział. W związku z tą transakcją powódka poniosła stratę, ponieważ sprzedała udziały za kwotę 1.200 zł, podczas gdy kupiła je wcześniej za 300.000 zł. Ponadto powódka stała się mniejszościowym udziałowcem w C.(...) Spółce z o.o. (miała 37,5 % udziałów).

W dniu 11 lipca 2002 r. powódka sprzedała C.(...) Spółce z o.o. prawo użytkowania wieczystego gruntu i prawo własności budynków w Z. za cenę 8.697,092,20 zł (w tym podatek VAT 948.092,20 zł). W skład sprzedanej nieruchomości, która przynosiła dochód wchodziły: powierzchnie handlowe, stacja benzynowa, myjnia samochodowa, powierzchnie magazynowe, garaże i powierzchnie parkingowe, pomieszczenia przeznaczone do eksploatacji urządzeń telekomunikacyjnych, oddział banku powierzchnie biurowe, salon samochodowy, duży sklep z materiałami budowlanymi i ogrodnictwami.

W dniu 11 lipca 2002 r. pomiędzy C.(...) Spółką z o.o. jako kredytobiorcą i powódką, a Bankiem (...) została zawarta umowa o kredyt inwestycyjny. Na podstawie tej umowy Bank udzielił C.(...) Spółce z o.o. kredytu do kwoty stanowiącej równowartość 4.000.000 EUR na sfinansowanie kupna od E.(...) prawa użytkowania wieczystego gruntu oraz prawa własności budynków położonych w Z. oraz sfinansowanie budowy na tejże nieruchomości centrum handlowego.

Zgodnie z 13 ust. 7 umowy o kredyt, wypłata dywidendy u kredytobiorcy może nastąpić tylko za zgodą Banku. Ponadto na wszystkich udziałach powódki w C.(...) Spółce z o.o. został ustanowiony zastaw rejestrowy na rzecz Banku. W ramach powyższej umowy powódka zobowiązała się do solidarnego podwyższenia wartości udziałów w C.(...) Spółce z o.o. o kwotę 3,2 miliona zł. Saldo rachunku bankowego powódki bezpośrednio przed pierwszą wpłatą za nieruchomością dokonaną przez C.(...) Sp. z o.o. wynosiło 19 gr. Do głównych wydatków sfinansowanych przez powódkę ze środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości należą: spłata kredytów na rzecz Banku (...) w kwocie 1.551.919,06 zł, spłata kredytu na rzecz Banku P.(...) S.A. w kwocie 2.224.584,63 zł, pożyczka dla A.(...)-E.(...) Spółki z o.o. w kwocie 1.222.048,96 zł, środki na podwyższenie kapitału zakładowego C.(...) Spółki z o.o. w kwocie 1.600.000 zł.

W okresie po dniu 17 lipca 2002 r. struktura własnościowa C.(...) Spółki z o.o. przedstawiała się w ten sposób, że powódka posiadała 5.000 udziałów po 500 zł, co dawało jej 44,6 % w kapitale zakładowym spółki, pozostałe udziały posiadał drugi ze współników T.(...)-I.(...) Spółka z o.o. W dniu 21 lipca 2002 r. powódka sprzedała K. U. 100 % udziałów w spółce A.(...)-E.(...) za kwotę 1000 zł.

Na podstawie decyzji Pełnomocnika d.s. Niepełnosprawnych w Ministerstwie pracy i Polityki Społecznej z dnia 12 lutego 1996 r. powódka stała się zakładem pracy chronionej i była nim do dnia 31 marca 2002 r. Z dniem otrzymania statusu zakładu pracy chronionej uzyskała prawo do zatrzymania różnicy podatku VAT pomiędzy podatkiem należnym a naliczonym. Uprawnienie do zwrotu podatku VAT nie przysługiwało podatnikom, którzy w dniu złożenia wniosku o dokonanie zwrotu podatku zalegali w zakresie podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Powódka nie otrzymała za okres od stycznia 2000 r. do końca marca 2002 r. zwrotu podatku VAT w łącznej kwocie 570.982 zł.

Przychody z podstawowej działalności powódki w latach 1997-1999 utrzymywały się na poziomie powyżej 11 milionów zł i wykazywały tendencję spadkową. W 1997 r. wynosiły około 14,5 miliona zł, w kolejnym roku zmniejszyły się o blisko 23%. W następnym roku odnotowano lekką tendencję wzrostową, jednakże tylko 3%. Począwszy od roku 2000 następował systematyczny spadek przychodów ze sprzedaży średnio o 35% rocznie, co spowodowało, że w 2002 r. wyniosły one już tylko 3,01 mln zł. W latach 1997-1998 powódka notowała dodatni wynik sprzedaży, a marża zysku sprzedaży wynosiła 3,76% w 1997 r. i 7,97% w 1998 r. W 1999 r. na skutek znacznego

wzrostu kosztów wynagrodzeń, zużycia materiałów i energii powódka odnotowała stratę ze sprzedaży. W 2000 i 2001 r. strata ta uległa zmniejszeniu. Począwszy od roku 2000 powódka nie otrzymywała żadnych dotacji w przeciwieństwie do lat poprzednich, w których wynosiły one 124.000 zł w roku 1998 i 58.700 zł w roku 1999.

Od roku 1997 powódka odnotowywała systematyczny wzrost pozostałych przychodów operacyjnych, poza rokiem 2000, kiedy to uległy one zmniejszeniu, przy zmiennych pozostałych kosztach operacyjnych, które po początkowym wzroście, uległy nieznacznemu zmniejszeniu, ostatecznie odznaczając się kolejną tendencją wzrostową. Pozwoliło to powódce poza rokiem 2002, w pozostałych latach mimo wszystko osiągnąć dodatni wynik z działalności operacyjnej. Pomimo, że koszty finansowe z tytułu zobowiązań przewyższały uzyskiwane przychody, powódka osiągnęła dodatni wynik brutto w okresie 1997-2002 poza 2000 r.

W okresie 1997-2001 płynność powódki uległa zmniejszeniu, jednakże od roku 2001 można zaobserwować jej poprawę. Sprawność działania Spółki wykazywała różne kierunki zmian. Okres spłaty należności przez kontrahentów uległ w okresie 1997-2001 znacznemu wydłużeniu, jednakże już w 2002 r. nastąpiło jego skrócenie. Podobnie było z długością okresu regulowania zobowiązań przez powódkę. Powódka coraz szybciej obracała swoimi zapasami. Rotacja aktywów w pięciu kolejnych latach zmniejszyła się, a od 2002 r. można było zaobserwować wzrost w tym zakresie. Po początkowym wzroście zadłużenia powódki nastąpił jego spadek. Rentowność sprzedaży osiągnięta przez powódkę w latach 1997-2000 uległa pogorszeniu, jednakże od 2001 r. obserwowano poprawę. Podobny kierunek wykazywała marża przy działalności handlowej, wyniosła odpowiednio: w 1997 r. – 19,4%, w 1998 r. – 22%, w 1999 r. – 1,1%, w 2000 r. – 4,1%, w 2001 r. – 2,4%, w 2002 r. - 28,7%. W 1999 r. wystąpił spadek marży, bardzo prawdopodobne, że przyczyną było pojawienie się w łańcuchu dystrybucji nowego podmiotu, który przejął znaczną część marży. Na spadek marży handlowej ujemowanej wartościowo miał wpływ również spadek poziomu obrotów z działalności handlowej. Na sytuację powódki w latach 1997-2002 miały wpływ decyzje podejmowane w ramach zarządzania Spółką i wahania koniunkturalne.

Na spadek obrotów handlowych miało wpływ zajęcie środków finansowych przez Urząd Kontroli Skarbowej w Z., jednakże wpływ ten miał charakter pośredni.

Sąd Okręgowy wskazał, że kwestię odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej reguluje obecnie art. 417 § 1 k.c. Jednakże w

stanie faktycznym w niniejszej sprawie znajduje zastosowanie art. 77 ust. 1 Konstytucji RP. W wyroku z dnia 6 lutego 2002 r. (sygn. akt V CKN 1248/00, OSP 2002/10/128), Sąd Najwyższy stwierdził bowiem, że przepis art. 77 ust. 1 Konstytucji może stanowić podstawę roszczenia o naprawienie szkody wyrządzonej przez wydanie w postępowaniu podatkowym decyzji niezgodnej z prawem, następnie uchylonej wskutek odwołania podatnika. Do przesłanek odpowiedzialności na gruncie art. 77 ust. 1 Konstytucji należy zaliczyć szkodę i jej przyczynę w postaci niezgodnego z prawem działania organu władzy publicznej. Niezgodność z prawem według art. 77 ust. 1 Konstytucji oznacza sprzeczność między zakresem kompetencji organu, sposobem postępowania i treścią rozstrzygnięcia wynikającymi z wzorca ustawowego a jego działaniem rzeczywistym. Czynnikiem ograniczającym odpowiedzialność Skarbu Państwa jest konieczność wykazania związku przyczynowego między działaniem organu a powstałą szkodą. Doniosłe znaczenie ma także ostateczny wynik działania organu władzy.

W ocenie Sądu Okręgowego roszczenie powódki o odszkodowanie z tytułu zwrotu podatku VAT za okres od stycznia 2000 r. do końca marca 2002 r. jest zasadne. Powódka nie otrzymała bowiem za ten okres zwrotu podatku VAT w kwocie 570.982 zł i kwota ta stanowi szkodę. Wraz z odsetkami liczonymi do dnia 31 marca 2006 r. szkoda wyniosła 1.153.546 zł. Nie są natomiast zasadne – zdaniem Sądu Okręgowego – dalej idące żądania powódki.

Niezasadne było według Sądu Okręgowego żądanie zapłaty kwoty 110.287,97 zł wraz z odsetkami z tytułu odszkodowania za utracone dofinansowanie z PFRON, z tego względu, że na sytuację finansową powódki wpływ miały przede wszystkim decyzje organów Spółki i dynamika koniunktury gospodarczej w kraju. Te uwarunkowania spowodowały problemy powódki z zapłatą odsetek na rzecz banków, a to z kolei nie upoważniało jej do otrzymania dofinansowania z tytułu prowadzonego Zakładu Pracy Chronionej, gdyż jednym z warunków otrzymania dofinansowania z PFRON było niezaleganie z zapłatą odsetek.

Sąd Okręgowy uznał, że powódka nie udowodniła poniesienia szkody z utraconych zysków z kontraktów. Powódka nie wykazała, aby wskazane przez nią przetargi były faktycznie organizowane, a także, że rentowność tych kontraktów wynosiła 8%. Niezasadne było zdaniem Sądu Okręgowego także żądanie kwoty 8.166.579,75 zł z tytułu utraconych korzyści z najmu przez okres 5 lat.

Apelacje od powyższego wyroku wniosły obie strony. Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 28 marca 2007 r. oddalił obie apelacje. Sąd Apelacyjny podzielił ustalenia faktyczne i wywody prawne sądu pierwszej instancji.

Od wyroku Sądu Apelacyjnego obie strony wniosły skargi kasacyjne, każda ze stron zaskarżyła wyrok Sądu Apelacyjnego w części w której oddalono jej apelację. Powódka zarzuciła naruszenie prawa materialnego - art. 77 Konstytucji w związku z art. 361 § 2 k.c. poprzez ich błędną interpretację i niezastosowanie w wyniku wadliwej wykładni pojęcia szkody w postaci utraconych korzyści, wyrażającej się nielogicznym przyjęciu, że dla istnienia szkody o charakterze hipotetycznym (utracone zyski z kontraktów) konieczne jest jej wykazanie jako szkody rzeczywistej oraz przez przyjęcie, że sprzedaż nieruchomości spowodowana między innymi wadliwymi decyzjami pozwanego wyklucza w całości prawo do domagania się odszkodowania za utracone korzyści w postaci czynszów dzierżawnych. Pozwany, w swojej skardze kasacyjnej zarzucił naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, art. 227 k.p.c. w związku z art. 278 § 1 k.p.c. poprzez dopuszczenie dowodu z opinii zespołu biegłych na okoliczność ustalenia, czy w związku z wydaniem i wykonywaniem wadliwych decyzji przez pozwanego powódka utraciła prawo do zwrotu podatku VAT, a więc nie dla ustalenia faktu, lecz co do prawa, a następnie oparcie wyroku na opinii zawierającej spostrzeżenia zastrzeżone dla wyłącznej kompetencji sądu. Zarzucił także naruszenie prawa materialnego, a mianowicie: - art. 77 ust. 1 Konstytucji, poprzez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na stosowaniu tego przepisu bezpośrednio, mimo iż jego treść jest na tyle niedookreślona, że nie może ona stanowić samodzielnej podstawy obowiązku naprawienia szkody wyrządzonej w związku z wykonywaniem władzy publicznej; art. 417 k.c. Poprzez jego błędną wykładnię, polegającą na przyjęciu, iż każde uchylene decyzji administracyjnej w toku kontroli sądowej przesądza o bezprawności działań Skarbu Państwa; art. 361 § 1 k.c. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie, polegające na przyjęciu odpowiedzialności Skarbu Państwa za zadanie, które nie było normalnym następstwem działań pozwanego lecz wynikiem zaniechania powodowej spółki; art. 362 k.c. poprzez nieuwzględnienie przyczynienia się powodowej Spółki do powstania szkody; art. 14a ust. 7 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) poprzez jego błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że powódce w okresie od stycznia 2000 r. do marca 2002 r. przysługiwało prawo zwrotu wpłaconej kwoty podatku od towarów i usług; art. 361 § 2 k.c. w związku z art. 766 ustawy z dnia

29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) poprzedz błędne jego zastosowanie polegające na przyjęciu, iż odsetki od niezwróconego powodowej Spółce podatku VAT (w wysokości odsetek do zaległości podatkowych) stanowiące element szkody; art. 361 § 2 k.p.c. poprzez błędne jego zastosowanie polegające na pominięciu przy ustalaniu wysokości odszkodowania faktu, iż powodowa spółka otrzymała oprocentowanie nadpłaty podatku powstałej w wyniku wykonania decyzji podatkowej następnie uchylonej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skargi kasacyjne nie zasługują na uwzględnienie. Co do zarzutów podniesionych w skardze kasacyjnej pozwanego, to zgodzić się można, że Sąd pierwszej instancji powołując biegłego między innymi na okoliczność czy powodowa Spółka utraciła prawo do zwrotu VAT wadliwie sformułował tezę dowodową. Jednakże zarzut, że Sąd Apelacyjny uznając prawo powódki do zwrotu VAT naruszył art. 227 k.p.c. w związku z art. 278 k.p.c. jest za daleko idący. Należy bowiem zauważyć, że prawo do zwrotu podatku VAT zakładom pracy chronionej, które nie mają zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa wynika wprost z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, zaś bezsporne jest, że powódka była zakładem pracy chronionej. Ustalenie wysokości zwrotu jest kwestią faktów. Wymaga sięgnięcia do materiałów źródłowych. Korzystanie z opinii biegłych w tym zakresie nie było wadliwe.

Powódce przysługiwałby zwrot podatku VAT, gdyby nie miała zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa. Takie zaległości powstały na skutek wydania w dniu 28 listopada 1997 r. dziesięciu decyzji podatkowych nakładających na powódkę obowiązek zapłaty podatku, który wraz z odsetkami i kosztami egzekucyjnymi wyniósł 1.336.203,96 zł. Ostatecznie decyzje te zostały uchylone jako rażąco naruszające prawo, ale ich uchylenie nastąpiło dopiero na skutek rewizji nadzwyczajnej wniesionej przez Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego. Przy uwzględnieniu wysokości nałożonego podatku, normalny związek przyczynowy pomiędzy wydaniem decyzji nakładających podatek, a szkodą powódki polegającą na niemożności uzyskania zwrotu podatku VAT wobec powstałych zaległości jest oczywisty. Zarzut naruszenia art. 361 § 1 k.c. oparty na kwestionowaniu normalnego związku przyczynowego z tego powodu, że bezpośrednią przyczyną niezwrócenia podatku VAT był brak wniosku o zwrot, uznać należy za nieprzekonywający. Do czasu uchylenia ostatecznych decyzji nakładających podatek, którego powódka nie była w stanie uiścić i w związku z tym

miała zaległości, nie było podstawy prawnej do wystąpienia przez nią o zwrot podatku VAT.

Zapewne rację ma pozwany, że art. 77 ust. 1 Konstytucji nie stanowi samodzielnej podstawy obowiązku naprawienia szkody wyrządzonej w związku z wykonywaniem władzy publicznej. Powołanie się przez Sądy obu instancji tylko na ten przepis wynika z pewnego skrótu myślowego, nie można mówić o naruszeniu prawa. Od czasu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r. SK 18/2000 w judykaturze utrwalił się pogląd, że przy ocenie prawnej zdarzeń, które miały miejsce po wejściu w życie Konstytucji jej art. 77 ust. 1 wyznacza rozumienie art. 417 k.c. Innymi słowy podstawą rozważań odszkodowawczych jest art. 417 k.c., ale interpretowany zgodnie z art. 77 ust. 1 Konstytucji. W konsekwencji uznano, że Skarb Państwa ponosi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonych mu czynności niezależnie od tego czy funkcjonariuszowi można przypisać winę. W uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 26 kwietnia 2006 r., III CZP 125/05 (OSNC z 2006 r., Nr 12 poz. 1944) Sąd Najwyższy wyraził stanowisko, że art. 417 § 1 k.c. w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji, mający zastosowanie do zdarzeń i stanów prawnych powstałych przed dniem 1 września 2004 r. stanowić może podstawę prawną odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną wydaniem i wykonaniem decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, następnie uchylonej. Nie można się zgodzić z zarzutem, że Sąd Apelacyjny naruszył art. 417 k.c. przez przyjęcie, że każde uchylenie decyzji administracyjnej w toku kontroli sądowej przesądza o bezprawności działań Skarbu Państwa. Sąd Apelacyjny przyjął, że konkretne decyzje podatkowe, których sprawa niniejsza dotyczy noszą znamiona bezprawności. Sąd nie wyraził poglądu, że każde uchylenie decyzji przesądza o jej bezprawności, wręcz przeciwnie, powołując się na orzecznictwo Sądu Najwyższego wskazał, że wadliwe działanie organu pierwszej instancji, które zostało następnie skorygowane przez instancję odwoławczą nie może być automatycznie kwalifikowane jako działania bezprawne, rodzące obowiązek odszkodowawczy.

Chybiony jest zarzut naruszenia art. 362 k.c. Skarżący upatruje przyczynienia się powodowej spółki do powstania szkody przez to, że trwała w bezczynności nie występując z wnioskiem o zwrot podatku VAT. Takiego zarzutu powódce nie można postawić, gdyż z powodu zaległości podatkowych nie przysługiwał jej zwrot podatku

VAT, a zaległości powstały na skutek bezzasadnego obciążenia jej obowiązkiem podatkowym.

Nie można także uznać za usprawiedliwiony zarzut naruszenia art. 14 a ust. 7 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym przez błędną wykładnię, polegającą na uznaniu, że powódce w okresie od stycznia 2000 r. do marca 2002 r. przysługiwało prawo zwrotu wpłaconej kwoty podatku od towarów i usług. Skarżący wywodził, że zgodnie z wykładnią językową art. 14a ust. 7 pkt 2 wymienionej ustawy każda zaległość podatkowa, nawet najmniejsza stanowi samodzielną podstawę odmowy zwrotu podatku VAT. Jednakże zasądzona od pozwanego na rzecz powódki kwota nie jest kwotą z tytułu zwrotu podatku VAT, a jest kwotą odszkodowania za to, że na skutek decyzji podatkowych powódka popadła w zaległości i na podstawie art. 14a ust. 7 pkt 2 utraciła prawo do zwrotu VAT.

Nie jest także trafny zarzut naruszenia art. 361 § 2 k.c. w związku z art. 766 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Sąd Apelacyjny szczegółowo rozważał kwestię odsetek jako elementu szkody. Wskazał, że w prawie podatkowym odsetki od należności są uregulowane w sposób odrębny i szczególny. Oprocentowanie nadpłaty podatku jest rodzajem rekompensaty za niezgodne z prawem przetrzymywanie pieniędzy podatnika. Przysługuje przy tym z mocy prawa i niezależnie od zamiaru. Oprocentowanie przysługuje zawsze, gdy nadpłata jest związana z uchYLENIEM czy zmianą decyzji podatkowej. Termin zwrotu przez urząd skarbowy kwoty podatku VAT wynosi 25 dni od dnia dokonania wpłaty podatku przez podatnika. Tak więc w przypadku skorzystania przez powodową Spółkę z przywileju zwrotu podatku VAT otrzymałaby ona w razie opóźnienia w wypłacie tego podatku odsetki. W tym znaczeniu można przyjąć, że jest to szkoda. Argumentacja Sądu Apelacyjnego jest przekonująca. Odnośnie do zarzutu naruszenia art. 361 § 2 k.c. przez pominięcie faktu, że powodowa Spółka otrzymała oprocentowanie nadpłaty podatku powstałej w wyniku wykonania decyzji podatkowych, następnie uchylonych, trzeba zauważyć, że to oprocentowanie kompensuje szkodę powstałą na skutek zapłacenia nienależnego podatku, w żadnym razie nie kompensuje szkody wynikającej z utraty prawa do zwrotu innego podatku.

Nie są usprawiedliwione zarzuty skargi kasacyjnej powódki. W postępowaniu dotyczącym odszkodowania za utracone korzyści zawsze występuje element niepewności. Jednakże również tę szkodę i jej związek z bezprawnym działaniem trzeba wykazać. W ocenie Sądu Apelacyjnego szkoda poniesiona wskutek niemożności uczestniczenia w przetargach była tylko hipotetyczna. Powódka nie wskazała w jakich

konkretnie przetargach nie mogła uczestniczyć ani tego, że wygrałaby je i osiągnęła wskutek tego dochód. Sytuacja Spółki była w latach 1997-2002 trudna tylko wskutek bezprawnych decyzji, ale także z innych powodów. Sprzedaż nieruchomości trudno wiązać bezpośrednio z tymi decyzjami. Tym bardziej, że cena obejmuje jednocześnie przyszłe pożytki z nieruchomości. Nie można zgodzić się z zarzutem, że uznanie przez Sąd Apelacyjny, iż powódka nie wykazała szkody w zakresie utraconych korzyści narusza art. 77 Konstytucji w związku z art. 361 § 2 k.c.

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