



Sygn. akt IV CSK 242/11

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 8 grudnia 2011 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Mirosława Wysocka (przewodniczący)

SSN Dariusz Dończyk

SSN Kazimierz Zawada (sprawozdawca)

w sprawie z powództwa Zakładu Handlowo - Usługowego "P. S."
o.o. w likwidacji w T.
przeciwko Skarbowi Państwa - Dyrektorowi Izby Skarbowej w G.
o zapłatę,
po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej
w dniu 8 grudnia 2011 r.,
skargi kasacyjnej strony pozwanej
od wyroku Sądu Apelacyjnego
z dnia 24 września 2010 r.,

Spółki z

oddala skargę kasacyjną i zasądza od strony pozwanej na rzecz strony powodowej kwotę 1800 (tysiąc osiemset) zł tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Strona powodowa, Zakład Handlowo-Usługowy „P.-S.” – Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w likwidacji z siedzibą w T., po częściowym cofnięciu na rozprawie w dniu 5 lutego 2010 r. złożonego wcześniej pozwu i zrzeczeniu się dochodzonego roszczenia wniosła ostatecznie o zasądzenie od Skarbu Państwa – Dyrektora Izby Skarbowej w G. kwoty 98 707,62 zł z odsetkami ustawowymi od dnia 24 kwietnia 2008 r. tytułem odszkodowania za szkodę wyrządzoną sześcioro, uchylonymi przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w dniu 6 września 2005 r. na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. 153.1270 ze zm. – dalej: „u.p.s.a.”) decyzjami Izby Skarbowej w G. z dnia 28 lutego 2002 r., utrzymującymi w mocy decyzje Inspektora Kontroli Skarbowej z dnia 10 września 2001 r., którymi strona powodowa została obciążona za okres od kwietnia 2000 r. do marca 2001 r. podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym w wysokości 261 304 zł, dodatkowym zobowiązaniem z tytułu podatku od towarów i usług w wysokości 14 129 zł i odsetkami od tych zobowiązań w wysokości 77 160,70 zł.

Sąd Okręgowy wyrokiem z dnia 5 lutego 2010 r. zasądził od pozwanego na rzecz strony powodowej dochodzoną kwotę 98 707,62 zł z żądanymi odsetkami ustawowymi. Apelacja pozwanego od tego wyroku została oddalona wyrokiem Sądu Apelacyjnego z dnia 24 września 2010 r.

Wydanie powołanych w pozwie decyzji podatkowych oraz wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego jest bezsporne. W utrzymanych w mocy przez Izbę Skarbową decyzjach Inspektora Kontroli Skarbowej wskazano, że stosownie do § 5 ust. 1a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. nr 105, poz. 1197 – dalej: „rozporządzenie z 1999 r.”), za sprzedaż oleju opałowego w celach innych niż opałowe uważa się również sprzedaż tego oleju na stacjach benzynowych przy użyciu dystrybutorów przystosowanych do sprzedaży paliw silnikowych. Zgodnie z § 5 ust. 2 tego rozporządzenia, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sprzedaży oleju opałowego w celach innych niż opałowe. Powodowa spółka nie

wykonała tego obowiązku. Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił decyzje Izby Skarbowej i utrzymane w mocy tymi decyzjami decyzje Inspektora Kontroli Skarbowej, gdyż uznał, że jakkolwiek Minister Finansów był formalnie upoważniony przez art. 34 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. nr 11, poz. 50 ze zm.) do dokonanego w § 5 rozporządzenia z 1999 r. określenia obowiązku podatkowego, to jednak upoważnienie to wygasło w chwili wejście w życie Konstytucji, tj. w dniu 17 października 1997 r., zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych następuje w drodze ustawy. Paragraf 5 rozporządzenia z 1999 r. nie mógł zatem stanowić podstawy prawnej nałożenia obowiązku podatkowego na powodową spółkę, w związku z czym decyzje nakładające na nią taki obowiązek powinny być jako niezgodne z prawem usunięte z obrotu prawnego.

Z ustaleń opartych na dowodzie z opinii biegłego z zakresu księgowości, leżących u podstaw wyroku Sądu Okręgowego oraz wyroku Sądu Apelacyjnego, wynika, że strona powodowa w następstwie wydania przez Izbę Skarbową decyzji uchylonych wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 6 września 2005 r. utraciła płynność finansową, co spowodowało poniesienie przez nią straty w wysokości 98 707, 62 zł. Sąd Apelacyjny miał tu na względzie nie tylko opinie biegłego przedstawione w postępowaniu pierwszoinstancyjnym, ale i dowód z uzupełniającego przesłuchania biegłego przeprowadzony w postępowaniu apelacyjnym na okoliczność materiału stanowiącego podstawę jego opinii z dnia 9 lipca 2009 r. Zdaniem tego Sądu, treść wyjaśnień biegłego złożonych w toku postępowania w sprawie nie pozostawiała wątpliwości co do istnienia związku przyczynowego między wskazaną stratą strony powodowej a wydanymi przez Izbę Skarbową decyzjami, uchylonymi wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, zgodnej ze stanowiskiem Sądu Okręgowego, zasądzenie dochodzonego odszkodowania miało podstawę we właściwym w sprawie, stosownie do art. 5 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny i niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 162, poz. 1692 – dalej

określanej także jako „ustawa nowelizująca”), art. 417 § 1 k.c. w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 września 2004 r. w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji. Warunkiem odpowiedzialności na tej podstawie za szkodę wyrządzoną decyzją organu administracyjnego jest bezprawność wydania tej decyzji. Bezprawność wydania decyzji wyrządzającej szkodę powinna być stwierdzona odpowiednim orzeczeniem. W sprawie wymaganie to zostało spełnione. Czyniły mu zadość wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, uchylające decyzje Izby Skarbowej. Były one w tym zakresie wiążące dla Sądów orzekających w sprawie.

Skarżąc w całości wyrok Sądu Apelacyjnego, pozwany jako podstawy kasacyjne przytoczył: naruszenie art. 417 k.c. przez uznanie za działanie bezprawne wydania decyzji podatkowych na podstawie przepisu wyeliminowanego przez Trybunał Konstytucyjny dopiero po wydaniu tych decyzji, naruszenie art. 190 ust. 3 Konstytucji przez pominięcie skutków wyroku Trybunału Konstytucyjnego (wyrok z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, nr 2, poz. 13) wprost w nim określonych, naruszenie art. 236 k.p.c. przez uznanie, iż całość uwzględnionej szkody pozostaje w adekwatnym związku przyczynowym z działaniami pozwanego, naruszenie art. 278 § 1 w związku z art. 233 k.p.c. przez naruszenie zasad przeprowadzania dowodu z opinii biegłego oraz naruszenie art. 328 § 2 k.p.c. w związku z art. 391 § 1 k.p.c. przez istotne braki w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zarzut naruszenia art. 328 § 2 k.p.c. w związku z art. 391 § 1 k.p.c. jest bezzasadny. Według utrwalonego orzecznictwa Sądu Najwyższego, naruszenie art. 328 § 2 k.p.c. przez sąd drugiej instancji może stanowić podstawę kasacyjną tylko wtedy, gdy uzasadnienie orzeczenia sądu drugiej instancji jest dotknięte wadami, które uniemożliwiają przeprowadzenie kontroli kasacyjnej tego orzeczenia (zob. np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 maja 2011 r., II UK 338/10, LEX nr 898252), a w sprawie taki przypadek niewątpliwie nie występuje.

W sprawie wbrew temu, co mogłoby wynikać z niektórych twierdzeń wypowiedzianych w toku dotychczasowego postępowania, nie chodzi o naprawienie szkody wyrządzonej decyzją nieostateczną, lecz o naprawienie szkody będącej

następstwem decyzji ostatecznych. Ostateczne decyzje Izby Skarbowej w Gdańsku, z którymi strona powodowa łączy szkodę objętą dochodzonym odszkodowaniem, zostały wydane w dniu 28 lutego 2002 r., tj. w okresie między 17 października 1997 r. - datą wejścia w życie Konstytucji, a 1 września 2004 r. – datą wejścia w życie ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw. Jeżeliby Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił te decyzje z powodu stwierdzenia podstaw do wznowienia postępowania (art. 145 § 1 pkt 2 u.p.s.a.) albo stwierdził ich nieważność (art. 145 § 2 u.p.s.a.), odpowiedzialność odszkodowawczą strony pozwanej należałoby oceniać według art. 260 i 261 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym w chwili wydania tych decyzji (Dz. U. 2005.8.60 ze zm. – dalej: „o.p.”), mimo bowiem niewymienienia art. 260 i 261 o.p. w art. 5 ustawy nowelizującej oraz w art. 60 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2003 r. (Dz. U. 74.368 ze zm.), za ich zastosowaniem przemawiałaby zasada, że o odpowiedzialności z tytułu czynu niedozwolonego rozstrzyga ustawa obowiązująca w chwili jego nastąpienia (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 czerwca 2009 r., II CSK 26/09, OSNC-ZD 2010, nr A, poz. 13). Ponieważ jednak Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił te decyzje na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 u.p.s.a., do odpowiedzialności strony pozwanej miał, zgodnie z art. 5 ustawy nowelizującej, zastosowanie – tak jak przyjął Sąd Apelacyjny w zaskarżonym wyroku – art. 417 § 1 k.c. w pierwotnym brzmieniu w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji, czyli - rozumiany w sposób przewidziany w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00 (OTK 2001, nr 8, poz. 256). Artykuł 417 § 1 k.c. w pierwotnym brzmieniu rozumiany we wspomniany wyżej sposób stanowił w okresie od wejścia w życie Konstytucji do jego uchylenia z dniem 1 września 2004 r. podstawę odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną wydaniem orzeczenia lub zarządzenia, jeżeli do odpowiedzialności tej nie miały zastosowania przepisy szczególne, jak np. art. 160 k.p.a. (zob. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 9 października 2003 r., I CK 150/02, OSNC 2004, nr 7-8, poz. 132 i z dnia 12 lutego 2010 r., I CSK 328/09, OSNC 2010, nr 9, poz. 113 oraz uchwała pełnego składu Izby Cywilnej Sądu Najwyższego z dnia 31 marca 2011 r., III CZP 112/10, OSNC 2011, nr 7-8,

poz. 75). Przesłanką odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną wydaniem orzeczenia była w świetle tego stanu prawnego niezgodność działania organu z prawem. Przyjmuje się, że omawiany stan prawny zakładał naprawienie szkody wyrządzonej przez wydanie prawomocnego (ostatecznego) indywidualnego władczego rozstrzygnięcia po stwierdzeniu jego niezgodności z prawem w odpowiedni, przewidziany ustawą sposób (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 listopada 2005 r., IV CK 190/05, LEX nr 577564). W sprawie stwierdzenie to znalazło wyraz w prawomocnych wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 6 września 2005 r., uchylających ostateczne decyzje Izby Skarbowej w G. z dnia 28 lutego 2002 r. Wyroki te, wiążąc także sądy powszechne oraz Sąd Najwyższy (art. 170 u.p.s.a.), przesądziły o ziszczeniu się w sprawie wymaganej przez art. 417 § 1 k.c. przesłanki wyrządzenia szkody wskutek wydania orzeczenia niezgodnego z prawem. Ocena prawidłowości wspomnianych wyroków w zakresie stwierdzenia wydania niezgodnie z prawem decyzji, z którymi strona powodowa łączy dochodzone odszkodowanie, pozostaje poza kontrolą tych sądów. Dlatego podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia art. 417 § 1 k.c. oraz art. 190 ust. 3 Konstytucji, które zmierzają do podważenia uznania w sprawie wydania decyzji podatkowych za działania bezprawne, są w istocie zwrócone przeciwko wyrokom Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (w związku z tym zob. także uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, LEX nr 824345, i dotyczące jej wypowiedzi piśmiennictwa), i jako takie nie mogą odnieść skutku w niniejszym postępowaniu. Ubocznie tylko można zauważyć, że powołany w skardze kasacyjnej wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, nie dotyczy przepisów § 5 rozporządzenie z 1999 r.; to samo odnosi się do wyroków Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 grudnia 2004 r., SK 35/02 (OTK-A 2004, nr 11, poz. 119) i z dnia 7 lipca 2009 r., SK 49/06 (OTK-A 2009, nr 7, poz. 106). Według jednak utrwalonego w orzecznictwie poglądu, każdy sąd jest uprawniony do samodzielnej oceny, czy przepis rozporządzenia mogącego mieć zastosowania w sprawie jest zgodny z ustawą i Konstytucją (zob. np. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 28 lutego 2008 r., III CZP 151/07, OSNC-ZD 2008, nr D, poz. 121).

Chybione są też zawarte w skardze kasacyjnej twierdzenia o naruszeniu zasad przeprowadzania dowodu z opinii biegłego. Uwzględniając, iż Sąd Apelacyjny dopuścił dowód z uzupełniającego przesłuchania biegłego co do tego, na jakiej podstawie sporządził on opinię z dnia 9 lipca 2009 r., wytknięte w skardze uchybienia pod adresem tej opinii nie mogą być uznane za mogące mieć wpływ na wynik sprawy.

Zarzut zaś naruszenia art. 236 k.p.c. przez uznanie, iż całość uwzględnionej szkody pozostaje w adekwatnym związku przyczynowym z działaniami pozwanego, jest niezrozumiały i nie został przez stronę skarżącą potrzymany na rozprawie kasacyjnej.

Z przedstawionych przyczyn Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c. oddalił skargę kasacyjną, a o kosztach postępowania kasacyjnego rozstrzygnął zgodnie z art. 98 w związku z art. 108 § 1 i art. 398²¹ k.p.c.