



Sygn. akt I CSK 126/12

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 4 października 2012 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Irena Gromska-Szuster (przewodniczący)

SSN Wojciech Katner (sprawozdawca)

SSN Krzysztof Strzelczyk

w sprawie z powództwa A. L.

przeciwko Skarbowi Państwa - Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w L.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 4 października 2012 r.,

skargi kasacyjnej powoda od wyroku Sądu Apelacyjnego

z dnia 5 października 2011 r.,

**uchyla zaskarżony wyrok w części oddalającej apelację
i przekazuje sprawę w tym zakresie do ponownego rozpoznania
Sądowi Apelacyjnemu wraz z rozstrzygnięciem o kosztach
postępowania kasacyjnego.**

Uzasadnienie

Wyrokiem z dnia 24 maja 2007 r. Sąd Okręgowy oddalił powództwo A. L., żądającego od pozwanego Skarbu Państwa - Naczelnika Urzędu Skarbowego w Ł. kwoty 281 944,90 złotych z ustawowymi odsetkami od dnia wystawienia rachunków przez pozwanego, tytułem zwrotu nienależnie zapłaconego przez powoda podatku VAT. Zgodnie z ustaleniami A. L., prowadzący indywidualną działalność gospodarczą pod handlową nazwą „F.” w Ł. zawarł z pozwanym w 2004 umowę, na podstawie której kupił od pozwanego w celu dalszej odsprzedaży towary tekstylne, co do których orzeczono przepadek na rzecz Skarbu Państwa, za kwotę 1 563 512,60 złotych, otrzymując od pozwanego 14 rachunków z adnotacją o zwolnieniu sprzedającego z podatku VAT. Uniemożliwiło to powodowi, jako przedsiębiorcy dokonania odliczenia podatku VAT, a kwota przez niego dochodzona ma stanowić wyrównanie szkody z tego tytułu. Oddalenie powództwa nastąpiło ze względu na niewykazanie, zgodnie z art. 471 k.c. poniesienia szkody przez powoda oraz wystąpienia pozostałych przesłanek odpowiedzialności kontraktowej. Wprawdzie pozwany powinien był wystawić fakturę VAT, a nie rachunki za sprzedany towar, ale powód szkody nie poniósł, gdyż naliczonego mu podatku VAT w wysokości 237 141 złotych nie zapłacił, nie dokonał też sprzedaży części zakupionego towaru, jako sprzedaży opodatkowanej, związanej z zakupem towaru, od czego odprowadzono naliczony podatek i nie wykazał, jaką część towaru sprzedał.

Apelacja od powołanego wyroku została oddalona przez Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 31 marca 2009 r., który podzielił ustalenia faktyczne i oceny prawne Sądu pierwszej instancji. Na skutek wniesienia przez powoda skargi kasacyjnej, Sąd Najwyższy wyrokiem z dnia 25 lutego 2010 r. uchylił wyrok Sądu Apelacyjnego i przekazał mu sprawę do ponownego rozpoznania, dzieląc w szczególności zarzut powoda, że sąd odwoławczy pominął zarzut naruszenia przez pozwanego art. 415 k.c. oraz dowód z opinii biegłej w kwestii obejmowania przez cenę wskazaną w umowie stron także podatku VAT, jako że strony nie mogły samodzielnie decydować o wynikającym z przepisów obowiązku podatkowym VAT, a więc także o możliwości wystawienia przez pozwanego rachunków, zamiast faktur za sprzedane rzeczy. Nie podzielona również została

ocena Sądu Apelacyjnego co do nieponiesienia szkody przez powoda, ponieważ niemożliwość odliczenia podatku VAT została w kalkulacji uwzględniona w umowie.

Rozpoznając ponownie sprawę Sąd Apelacyjny, wyrokiem z dnia 5 października 2011 r. zmienił wyrok Sądu Okręgowego z dnia 24 maja 2007 r. tylko w ten sposób, że uchylił punkt trzeci tego wyroku, to znaczy w zakresie kosztów zastępstwa procesowego, a w pozostałym zakresie, to znaczy w przedmiocie oddalenia powództwa przez Sąd pierwszej instancji - apelację oddalił oraz rozstrzygnął o kosztach postępowania kasacyjnego i nakazał zwrócić powodowi przez pozwanego kwotę 7200 złotych, otrzymaną na podstawie uchylonego punktu trzeciego wyroku Sądu Okręgowego. W uzasadnieniu wskazał, że wystąpiła odpowiedzialność deliktowa Skarbu Państwa, na którą powód powoływał się i po stronie pozwanego było bezprawne działanie funkcjonariusza państwowego, jednakże dochodzone odszkodowanie się powodowi nie należy ze względu na brak szkody po jego stronie. Wyniknęło to z przeprowadzonych obliczeń, na które złożyła się korekta deklaracji podatkowej VAT powoda za trzeci kwartał 2005 r., złożona przez niego dnia 11 września 2009 r., a więc już w toku postępowania apelacyjnego w niniejszej sprawie, następujące po niej decyzje organów skarbowych oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 23 listopada 2010 r. W rezultacie podatek naliczony ze względu na umowę powoda z pozwanym w 2004 r. został odliczony od podatku należnego za trzeci kwartał 2005 r., co przyniosło nadwyżkę podatku naliczonego w wysokości 234 471 złotych, która to kwota została zaliczona na poczet zaległości powoda z tytułu podatku VAT za drugi kwartał 2004 r., a reszta w wysokości 46 868,68 złotych zwrócona powodowi wraz z odsetkami, liczonymi od dnia 25 października 2005 r. W wyniku tego powód zmodyfikował swoje roszczenie, żądając kwoty 234 991 złotych tytułem odsetek, liczonych od dnia, w którym przez pozwanego powinna zostać wystawiona faktura VAT w miejsce rachunków. Żądał też dalszych świadczeń pieniężnych, które wyszczególnił w piśmie z dnia 25 lipca 2011 r. Zdaniem Sądu Apelacyjnego roszczenia w tym zakresie były w niniejszym procesie niedopuszczalne, natomiast żądanie odsetek było niezasadne ze względu na brak opóźnienia w zapłacie odszkodowania przez pozwanego, z powołaniem się na art. 455 k.c. i okoliczności faktyczne ustalone w sprawie.

W skardze kasacyjnej powód zarzucił wyrokowi Sądu Apelacyjnego z dnia 5 października 2011 r. naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 328 § 2 i art. 382 k.p.c. przez pominięcie zasadniczej części zebranego materiału dowodowego, wskazującego na szkodę powoda. Naruszenie prawa materialnego polega na niezastosowaniu art. 415 k.c. przez uznanie, że pozwany nie był obowiązany do naprawienia szkody wyrządzonej powodowi; niezastosowaniu art. 455, art. 476 i art. 481 § 1 i 2 k.c. w związku z art. 359 § 1 i 2 k.c., pomimo że roszczenie odszkodowawcze powstało i stało się wymagalne z chwilą wyrządzenia szkody. Skarżący wniósł o uchylenie wyroku w zaskarżonej części, tj. pkt 1 i 2 zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania wraz z przyznaniem kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej powodowi z urzędu.

W odpowiedzi na skargę Skarb Państwa - Prokuratoria Generalna Skarbu Państwa wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej powoda i zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Problemem, który wymaga rozważenia i ma bezpośredni wpływ na rozstrzygnięcie roszczenia powoda jest zbadanie, czy czyn niedozwolony organu podatkowego powodujący, że podatnik nie może odliczyć podatku VAT i przez to skorzystać z określonych środków finansowych prowadzi do odpowiedzialności Skarbu Państwa - naczelnika odpowiedniego Urzędu Skarbowego, jako dłużnika, z tytułu odsetek należnych podatnikowi od dnia zdarzenia, będącego czynem niedozwolonym, jeśli wskutek kolejnych decyzji organów skarbowych, podjętych na podstawie przepisów prawa podatkowego dochodzi do prawidłowego określenia zobowiązań podatkowych danego podatnika i skompensowania pierwotnej należności z tytułu VAT z innymi jego zobowiązaniami podatkowymi. Innymi słowy, czy uniemożliwienie powodowi w niniejszej sprawie odliczenia podatku VAT stanowiło szkodę, podlegającą naprawieniu, niezależnie od innych zobowiązań podatkowych powoda, ze względu na zdarzenie prawne, będące zawinionym czynem niedozwolonym organu podatkowego, skierowanym wobec powoda

i pozostającym w związku przyczynowym ze szkodą, powstałą z chwilą tego zdarzenia.

Na pytanie to należy udzielić odpowiedzi twierdzącej. Najpierw trzeba oddzielić funkcje pozwanego w tej sprawie, jako organu podatkowego oraz funkcję, którą spełniał jako sprzedawca rzeczy ruchomych, które stały się własnością Skarbu Państwa na skutek konfiskaty i co do których zbycia występował wobec powoda w pozycji zawierającego umowę sprzedaży według art. 535 i nast. k.c. właściciela tych rzeczy. Podlegał on - jak zostało ustalone w sprawie - obowiązkowi wystawienia faktury VAT. Z uzasadnienia zaskarżonego wyroku oraz orzeczeń go poprzedzających wynika, że pozwany aż przez sześć lat uporczywie odmawiał powodowi jego racji, gdyż przejawiał, jak wskazuje się w uzasadnieniu, nieprzejednaną, niezasadną postawę i pomimo złamania przepisów prawa nie dążył do naprawienia popełnionego błędu oraz zataił przed Sądem okoliczność odprowadzenia pobranego od powoda podatku VAT do budżetu państwa. Te okoliczności decydują oczywiście przede wszystkim o winie pozwanego, ale wskazują również na zdarzenie, z którym ta wina się łączy, a które polega na dowiedzionym w sprawie czynie niedozwolonym, rodzącym odpowiedzialność odszkodowawczą na podstawie art. 415 k.c. (a nie art. 417 k.c., jak wskazuje to Sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku), jeśli stwierdzone zostanie poniesienie szkody przez powoda. Tych kwestii nie dostrzegł Sąd drugiej instancji, co sprawia, że zasadne jest zarzucenie zaskarżonemu wyrokowi naruszenie przepisów postępowania (art. 328 § 2 i art. 382 k.p.c., por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2008 r., III CSK 315/07, Lex nr 390105).

Poniesienie szkody w postaci niemożliwości skorzystania z należnego odliczenia podatku VAT ze względu na niewystawienie faktury przez pozwanego jest w sprawie dość oczywiste. Zwrócił na to uwagę Sąd Najwyższy rozpoznając pierwszą skargę kasacyjną w niniejszej sprawie (powołany wyrok z dnia 25 lutego 2010 r. sygn. akt I CSK 394/09) i przyznając rację zarzutowi naruszenia art. 361 k.c. Jest bezsporne w sprawie, że powód z tej przyczyny nie mógł dokonać odliczenia podatku VAT, a zatem nie mógł dysponować obliczonymi w sprawie środkami pieniężnymi. To, że w wyniku rozliczeń i to dokonanych po latach właściwe faktury zostały wystawione i nastąpiło skompensowanie należności

powoda z tytułu podatków należnych od niego z innych tytułów nie powinno mieć wpływu na ustalenie wystąpienia szkody w tej sprawie. Rozliczenia te bowiem oraz twierdzenia, że równoległe z nadwyżką powód był płatnikiem podatku VAT i dłużnikiem za okresy jego działalności gospodarczej z tytułu prowadzenia jednoosobowej firmy nie wiążą się z umową sprzedaży, której dotyczy niniejsza sprawa. Mamy w niej do czynienia z typową dwustronną czynnością prawa cywilnego - umową, a powód i pozwany występowali w niej jako strony tej umowy: sprzedawca i kupujący, zatem powinni się rozliczyć w całości z tej umowy.

Powód ma rację pisząc w skardze, że określił sposób naprawienia szkody jako odszkodowanie pieniężne, którego wymagalność, co wynika z ustaleń faktycznych powstała z chwilą nastąpienia czynu niedozwolonego, jakiego się dopuścił pozwany wystawiając bez podstawy prawnej rachunki, zamiast faktur VAT, na których niezasadnie podawał, że nie podlega podmiotowo podatkowi VAT. Słuszne jest zatem twierdzenie powoda, wskazującego na niezastosowanie w sprawie wskazanych przepisów kodeksu cywilnego, odnoszących się do odszkodowania z tytułu szkody wyrządzonej z winy własnej sprawcy, sposobu naprawienia szkody oraz wymagalności zobowiązania (art. 415, art. 363 i art. 455 k.c.). Nie ma przy tym znaczenia wybór koncepcji dogmatycznej i opowiadających się za nią rozstrzygnięć sądowych, według której dopiero chwila ustalenia odszkodowania stanowi o jego wymagalności. W niniejszej sprawie chwila ta jest tożsama z czynem niedozwolonym, ponieważ z chwilą pozbawionego podstawy prawnej niewystawienia właściwej faktury VAT znana była wysokość uszczuplenia środków finansowych powoda, a więc wysokość dochodzonej następnie szkody (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 lutego 2000 r., (II CKN 725/98, OSNC 2000, nr 9, poz. 158).

Skoro zobowiązanie świadczenia pieniężnego stało się wymagalne, to zgodnie z ogólnymi regułami, niespełnienie świadczenia w terminie powoduje opóźnienie dłużnika. Opóźnienie to występuje od następnego dnia po dniu, w którym na skutek wystawienia przedsiębiorcy faktury VAT przysługiwało mu odliczenie podatku. O tym stanowią już jednak przepisy prawa podatkowego, które w niniejszej sprawie powinny być prawidłowo zastosowane. O skutkach opóźnienia zaś świadczenia pieniężnego z tytułu stosunku prawa cywilnego

decydują przepisy kodeksu cywilnego, przyznając prawo do odsetek, niezależnych od przyczyny niezachowania terminu oraz od winy dłużnika. Zawinione niespełnianie świadczenia pieniężnego przez dłużnika przeradza się w jego zwłokę, skutkującą odszkodowaniem (art. 476 k.c.).

Powyższa sytuacja prawna uprawnionego nie jest zależna od jego rozliczeń z organami skarbowymi i ewentualnego zadłużenia, jako podatnika z tytułu podatków, mających inne źródło, niż wskazany stosunek cywilnoprawny sprzedaży, podlegający autonomicznemu rozliczeniu. Wtedy, gdy pozwany wykonuje wobec powoda funkcje organu podatkowego winien, posługując się odpowiednimi przepisami prawa podatkowego dokonywać rozliczeń podatkowych. Wtedy zaś, gdy zawiera umowy z zakresu prawa cywilnego, jak w niniejszej sprawie podlega przepisom prawa cywilnego. To jest przyczyną, że w sprawie niniejszej należy ustalić okres, w jakim pozwany pozostawał w opóźnieniu względem powoda ze świadczeniem pieniężnym, jakiego powód nie otrzymał wskutek ustalonej już w zaskarżonym wyroku winy pozwanego. Za ten okres należą się powodowi ustawowe odsetki (art. 481 i art. 359 k.c.). Z kolei, organ podatkowy dowodził w niniejszej sprawie występowania roszczeń z tytułu podatków, należnych od powoda na rzecz Skarbu Państwa. Podlegają one jednak własnemu obliczeniu za okresy pozostawania powoda w opóźnieniu lub zwłoce z ich uiszczeniem i znajdują się poza niniejszą sprawą. Jeśli organ skarbowy występujący za Skarb Państwa dokonuje czynności w zakresie prawa cywilnego, zawierając umowę sprzedaży z osobą, która jest jednocześnie podatnikiem z tytułu innych czynności dokonywanych przez niego jako przedsiębiorcę, to wykonanie umowy sprzedaży i jej rozliczenie podlega przepisom prawa cywilnego, zatem nie może być bezpośrednio łączone z zobowiązaniami z innych tytułów, wynikającymi z przepisów prawa podatkowego i według niego rozliczanymi. Dopiero końcowy wynik tych rozliczeń może spowodować skompensowanie wierzytelności i długów między tymi samymi osobami, będącymi wzajemnie względem siebie wierzycielem i dłużnikiem, przez co pośrednio zobowiązania i wierzytelności tych osób mogą się połączyć, jako dopłata należna ostatecznie jednej z tych osób.

Mając powyższe na uwadze należało na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. skargę kasacyjną powoda uwzględnić i przekazać sprawę Sądowi drugiej instancji

do ponownego rozpoznania w zakresie oddalenia apelacji, przekazując także temu Sądowi na podstawie art. 108 § 2 w związku z art. 391 § 1 i art. 398²¹ rozstrzygnięcie o kosztach postępowania kasacyjnego.