

**Sygn. akt V ACa 48/21**

## WYROK

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 24 czerwca 2021 r.

**Sąd Apelacyjny w Warszawie V Wydział Cywilny w składzie następującym:**

Przewodniczący: Sędzia SA Ewa Klimowicz –Przygódzka

Sędziowie: SA Bogdan Świerczakowski

SA Alicja Fronczyk

po rozpoznaniu w dniu 24 czerwca 2021r. w Warszawie

na posiedzeniu niejawnym

sprawy z powództwa (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością spółki komandytowej z siedzibą w Z.

przeciwko Skarbowi Państwa – Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego (...)

o zapłatę

na skutek apelacji powódki

od wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 22 września 2020 r., sygn. akt IV C 251/19:

**I. oddala apelację,**

**II. zasądza od (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością spółki komandytowej z siedzibą w Z. na rzecz Skarbu Państwa - Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej kwotę 4050 zł (cztery tysiące pięćdziesiąt złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania apelacyjnego.**

B. Świerczakowski E.Klimowicz-Przygódzka A.Fronczyk

#### **V ACa 48/21 UZASADNIENIE**

Apelacja wniesiona w niniejszej sprawie dotyczy wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie, którym oddalone zostało powództwo (...) sp. z o.o. spółki komandytowej z siedzibą w Z. skierowane przeciwko Skarbowi Państwa – Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w W. o zapłatę na podstawie art. 417 § 1 k.c. odszkodowania w wysokości 147 397 zł wraz z ustawowymi odsetkami za opóźnienie liczonymi od dnia 14 II 2012 r. – za szkodę wywołaną przez niezgodne z prawem zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej.

Z ustaleń faktycznych jakie legły u podstaw tego rozstrzygnięcia wynikało, że w dniu 19 I 2012 r. powodowa spółka złożyła do (...) Urzędu Skarbowego (...) deklarację dla podatku od towarów i usług VAT-7 za grudzień 2011 r., wskazując kwotę do zwrotu w wysokości 147 397 zł. Wraz z deklaracją spółka złożyła wniosek o przyspieszenie terminu zwrotu podatku.

Naczelnik w/w urzędu skarbowego przeprowadził kontrolę podatkową w zakresie sprawdzenia prawidłowości rozliczenia podatku od towarów i usług za grudzień 2011 r. zakończoną protokołem kontroli podatkowej w dniu 13 II 2012 r.

Pismem z 16 II 2012 r. powódka wezwała pozwanego do zwrotu podatku oraz wyjaśnienie przyczyn jego niedokonania w terminie przewidzianym w art. 87 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej u.p.t.u.). Wezwanie ponowiła 14 III 2012 r.

W odpowiedzi na ostatnie pismo Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego (...) w W. wskazał, że termin do zwrotu podatku od towarów i usług za grudzień 2011r., wykazanego w deklaracji VAT-7 złożonej przez spółkę został przedłużony na mocy prawomocnego postanowienia Naczelnika Urzędu z dnia 14 III 2012 r. do czasu zakończenia postępowania podatkowego.

W dalszej kolejności powodowa spółka złożyła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. skargę na bezczynność Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) w przedmiocie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług za grudzień 2011r.

Wyrokiem z dnia 22 IV 2014 r. wydanym w sprawie o sygn. akt: III SAB/Wa 43/13 Wojewódzki Sąd Administracyjny zobowiązał Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) do załatwienia wniosku skarżącej spółki o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wynikającej z deklaracji VAT-7 za grudzień 2011 r., w terminie 14 dni od dnia doręczenia organowi akt administracyjnych sprawy wraz z odpisem prawomocnego wyroku oraz stwierdził, że w rozpoznawanej sprawie bezczynność miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa.

Na skutek skargi kasacyjnej pozwanego Naczelnny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 13 I 2016 r. wydanym w sprawie I FSK 1338/14 uchylił zaskarżony wyrok w punkcie 2 uznając, że Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego (...) pozostawał w bezczynności, jednakże bezczynność organu administracji w niniejszej sprawie nie miała miejsca z rażącym naruszeniem prawa.

W trakcie postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego (...) wydał w dniu 3 VII 2014 r. decyzję określającą wysokość kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za grudzień 2011 r. w kwocie 4 014 zł oraz określającą w podatku od towarów i usług za grudzień 2011 r. wysokość zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek bankowy wskazany przez podatnika w kwocie 0 zł.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. wyrokiem z dnia 5 II 2016 r. uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 11 XII 2014 r. utrzymującą w mocy decyzję organu podatkowego z dnia 3 VII 2014 r.

Dyrektor Izby Skarbowej w W., po ponownym rozpatrzeniu odwołania, decyzją z dnia 3 VIII 2016 r. uchylił decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) z dnia 3 VII 2014r. oraz przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego (...) decyzją z dnia 20 IV 2018 r. określił między innymi wysokość zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek bankowy wskazany przez podatnika za grudzień 2011 r. w kwocie 0,00 zł.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. utrzymał powyższą decyzję w mocy, a wyrokiem z dnia 18 IX 2019 r. wydanym w sprawie (...) Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. oddalił skargę powódki na tą decyzję. Sąd administracyjny uznał, że zebrany w sprawie materiał dowodowy wskazuje, że A. G. będący osobą kontrolującą skarżącą spółkę świadomie uczestniczył w transakcjach, których celem było wyłudzenie podatku VAT, zaś (...) sp. z o.o. sp. k. pełniła rolę brokera w transakcjach mających na celu wyłudzenie podatku VAT.

Pismem z dnia 25 X 2018 r. (...) wezwała Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) w W. do zapłaty kwoty 147 397 zł tytułem zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikającej z deklaracji VAT-7 za grudzień 2011 r. wraz z odsetkami za zwłokę do dnia dokonania zwrotu, liczonymi od dnia 14 II 2012 r. do dnia zapłaty.

W odpowiedzi na powyższe organ podatkowy wskazał, że brak jest podstaw do dokonania takiego zwrotu.

Mając na uwadze powyższe okoliczności faktyczne sprawy sąd I instancji uznał żądanie strony powodowej zasądzenia na jej rzecz od pozwanego kwoty 147 397 zł tytułem odszkodowania na podstawie przepisu art. 417 k.c. za niezasadne. Przyjął, iż

działalność Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) w W. była niezgodna z prawem, tym niemniej nie wywołała szkody, której naprawienia powódka dochodzi.

Wywodził, że powódka domagała się naprawienia szkody wynikającej z zaniechania. W niniejszej sprawie ocena bezprawności zaniechania strony pozwanej została dokonana w prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego i wiązała sąd cywilny na podstawie art. 170 ustawy p.p.s.a.. Działalność Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) w W. miała charakter działania niezgodnego z prawem, gdyż nie podjął on konkretnych czynności wymaganych prawem w terminie przewidzianym przepisami ustawy. Nie zwrócił powódce nadwyżki podatku, nie przedłużył terminu na dokonanie tego zwrotu ani nie wydał innego rozstrzygnięcia w tym przedmiocie, chociaż miał taki obowiązek prawny, a nie respektując go działał bezprawnie w świetle norm prawnych.

Tym niemniej Sąd Okręgowy zaznaczył, że postępowanie administracyjne, z którego przebiegu powód wywodził roszczenie odszkodowawcze należało podzielić zasadniczo na dwa etapy. Pierwszym z nich była beczynność organu podatkowego. Drugim z nich było postępowanie administracyjne zapoczątkowane jeszcze w toku postępowania sądowoadministracyjnego, decyzją Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) z dnia 3 VII 2014 r. określającą wysokość kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za grudzień 2011 r. w kwocie 4 014 zł oraz określającą w podatku od towarów i usług za grudzień 2011 r. wysokość zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek bankowy wskazany przez stronę w kwocie 0,00 zł.. Decyzja ta została co prawda uchylona tym niemniej w dalszym toku postępowania podatkowego w dniu 23 X 2018 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. wydał decyzję utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) z dnia 20 IV 2018 r., w której ten organ podatkowy określił między innymi wysokość zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek bankowy wskazany przez podatnika za grudzień 2011 r. w kwocie 0,00 zł. Sąd I instancji powołując się na orzecznictwo Sądu Najwyższego ( wyroki z 16 XII 2009 r. I CSK 175/09, z 19 V 2011 r. I CSK 202/11, z 19 V 2011 r. I CSK 332/10) stwierdził, że nie jest władny do kwestionowania prawomocnych decyzji administracyjnych i nawet gdy decyzje te dotknięte byłyby wadami – nie może podważać ich istoty.

Mając powyższe na uwadze stwierdził, że nie sposób jest upatrywać w beczynności organu podatkowego zdarzenia szkodzącego powodowej spółce i tym samym odpowiedzialności pozwanego, a to z uwagi na brak jednej z przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej w postaci szkody rozumianej jako uszczerbek o charakterze zarówno majątkowym, jak i niemajątkowym.

Powódka szkodę, której wyrównania żądała, wiązała z brakiem zwrotu nadwyżki podatku, która zgodnie ze złożoną przez nią deklaracją wyniosła 147 397 zł. Z przeprowadzonego postępowania podatkowego wynikało jednak, że nie należał się spółce zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za grudzień 2011 r. Skoro zatem zwrot nadwyżki podatku od towarów i usług stronie powodowej nie przysługiwał, bezzasadne było twierdzenie, że zaistniał uszczerbek w jej majątku. Brak było tym samym podstaw do przyznania powódce odszkodowania z tytułu niezyskanego świadczenia, które w rzeczywistości jej nie przysługiwało.

Dodatkowo sąd I instancji podniósł, iż zarówno organy podatkowe, jak i Wojewódzki Sąd Administracyjny doszły do wniosku, że powodowa spółka była częścią tzw. „karuzeli podatkowej”, która miała na celu wyłudzenie podatku VAT, co miało istotne znaczenie w przypadku roszczenia z tytułu odpowiedzialności odszkodowawczej. Podatnik, dokonujący czynności niezgodnych z prawem, których celem było wyłudzenie podatku VAT, nie może skutecznie rościć sobie prawa do odszkodowania od organu podatkowego, który pozostawał w beczynności. Czynność dokonana z naruszeniem przepisów prawa lub niezgodna z prawem nie może być podstawą do żądania odszkodowania przez osobę, która dopuściłaby się takiego naruszenia. Nie można uznać, że powódka poniosła szkodę, gdyż próba

wyłudzenia podatku VAT nie może zostać zakwalifikowana ani jako uszczerbek majątkowy, ani jako utracone korzyści, albowiem spółce takie świadczenie nie przysługiwało, czego miała świadomość.

Jako podstawa rozstrzygnięcia o kosztach procesu, którymi została obciążona powódka, został wskazany art. 98 § 1 k.p.c.

Wyrok powyższy zaskarżyła strona powodowa w całości. W swojej apelacji podniosła następujące zarzuty:

- sprzeczności ustaleń sądu z treścią materiału dowodowego polegającą na przyjęciu, iż w niniejszej sprawie doszło do wydania przez Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) prawomocnej decyzji administracyjnej, w której określono dla powódki wysokość zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za grudzień 2011 r. w kwocie 0 zł, co wywołało w konsekwencji mylne przekonanie sądu, że jest on związany w/w decyzją i nie może podważać jej istoty, podczas gdy przedmiotowa decyzja została zaskarżona do NSA, a zatem prawomocna nie jest i w konsekwencji Sąd Okręgowy był uprawniony do kwestionowania jej istoty w niniejszej sprawie,

- naruszenia art. 233 § 1 k.p.c. polegającego na naruszeniu granic swobodnej oceny dowodów i dokonanie ich oceny niezgodnie z zasadami wiedzy, logiki i doświadczenia życiowego, polegające na oddaleniu powództwa pomimo dokonanych przez sąd ustaleń, że Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego (...) dopuścił się zaniechania przy wykonywaniu władzy publicznej,

- naruszenia art. 170 p.p.s.a. poprzez jego niezastosowanie i nieuwzględnienie oceny prawnej zawartej w wyroku WSA z 22 IV 2014 r., w którym sąd zobowiązał organ podatkowy do załatwieniu wniosku powódki w terminie 14 dni od dnia doręczenia akt administracyjnych spraw wraz z odpisem prawomocnego wyroku, co obliżowało sąd I instancji do uwzględnienia roszczenia powoda,

- naruszenia art. 417 § 1 k.c. poprzez jego niezastosowanie na skutek błędnego przyjęcia braku poniesienia przez powódkę szkody, podczas gdy biorąc pod uwagę treść prawomocnego wyroku WSA z 22 IV 2014 r. pozwany zobowiązany został do zwrotu na rzecz powoda nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za grudzień 2011 r., wynikającej z deklaracji VAT -7, w związku z czym niedokonanie zapłaty przez pozwanego wywołało u powodowej spółki szkodę majątkową, a w konsekwencji spełnione zostały wszystkie przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej.

Mając powyższe na uwadze apelująca wносиła o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez zasądzenie od pozwanego na jej rzecz kwoty 147 397 zł z odsetkami za zwłokę od zaległości podatkowych od dnia 14 II 2012 r. do dnia zapłaty oraz zwrotu kosztów procesu.

#### **Sąd Apelacyjny zważył co następuje:**

Rozpoznanie apelacji strony powodowej zacząć należy od wyraźnego podkreślenia, iż przedmiotem niniejszego postępowania sądowego nie jest roszczenie o zwrot nadwyżki podatku od towarów i usług naliczonego nad należnym za miesiąc grudzień 2011 r.. Droga sądowa w tym zakresie jest zresztą niedopuszczalna (orzeczenia SN z 7 XII 1988 III CZP 98/88, z 19 II 2003 r. V CKN 378/01, z 16 V 2019 r. III CSK 40/17). Przedmiotem niniejszego postępowania jest roszczenie odszkodowawcze związane ze szkodą wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej, a konkretnie za szkodę spowodowaną zaniechaniem przez pozwanego zwrotu nadwyżki podatku w terminie wynikającym z art. 87 ust 6 ustawy o podatku od towarów i usług, które to zaniechanie zostało potwierdzone prawomocnym wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 22 IV 2014 r.. Powódka jako źródło powstania szkody wskazywała zresztą niewykonanie przez stronę pozwaną tego wyroku, zobowiązującego Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) do załatwienia jej wniosku o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wynikającej z deklaracji VAT-7 za grudzień 2011 r. w terminie 14 dni od dnia doręczenia temu organowi akt administracyjnych sprawy wraz z odpisem prawomocnego wyroku (k 37).

Zaniechanie obowiązku wynikającego z ustawy i wyroku sądu administracyjnego nie jest jednak wystarczającą przesłanką do uwzględnienia powództwa odszkodowawczego opartego na art. 417 § 1 k.c. . Świadczy jedynie o niezgodnym z prawem zaniechaniu pozwanego przy wykonywaniu władzy publicznej. Nie prawdą przy tym jest, że sąd I instancji nie czuł się związany prawomocnym wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 22 IV 2014 r. uwzględniającym skargę na bezczynność Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) w przedmiocie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za grudzień 2011 r.. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wprost stwierdził, że ocena prawna zawarta w tym orzeczeniu dotycząca niezgodności z prawem działania bądź zaniechania organu podatkowego , wiązała sąd cywilny w całości , stosownie do art. 170 p.p.s.a.. W oparciu o tenże wyrok Sąd Okręgowy przyjął, iż pozwany dopuścił się bezczynności i bezczynność ta miała charakter bezprawny.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego nakładał na pozwanego obowiązek załatwienia wniosku o zwrot nadwyżki podatku w określonym terminie co nie jest bynajmniej równoznaczne z obowiązkiem zapłaty odszkodowania za zaniechanie realizacji tego obowiązku. Brak zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za miesiąc grudzień 2011 r. w terminie ustawowym i brak wykonania wyroku sądu administracyjnego nakazującego wniosek o ten zwrot rozpatrzyć nie przesądza o zasadności roszczenia odszkodowawczego skierowanego przeciwko Skarbowi Państwa. Powódka zobowiązana była także wykazać, że normalnym następstwem bezprawnego zaniechania pozwanego było powstanie po jej stronie szkody czyli uszczerbku majątkowego w rozumieniu art. 361 § 2 k.c..

Stąd całkowicie błędne były wywody zawarte na stronie 4 apelacji mówiące o tym, że wydanie zaskarżonego wyroku doprowadziło do sytuacji, w której w obrocie prawnym funkcjonują dwa orzeczenia – jedno w postaci prawomocnego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 22 IV 2014 r. , z którego wynika dla strony pozwanej obowiązek zwrotu na rzecz powódki kwoty objętej pozwem oraz zaskarżony wyrok sądu I instancji , który de facto kwestionuje prawomocne orzeczenie tego sądu administracyjnego. Zaskarżony wyrok nie kwestionuje wynikającego z tego wyroku obowiązku pozwanego załatwienia wniosku powodowej spółki o zwrot nadwyżki podatku, co jednak nie przesądza o tym, że na datę orzekania przez sąd I instancji w niniejszej sprawie taki zwrot apelującej przysługiwał, a tym samym, że nie otrzymałszy tego zwrotu poniosła szkodę.

Podatek od towarów i usług należy do grupy podatków powstających z mocy prawa, pobierany jest w trybie tzw. samoobliczenia. Konsekwencją przyjętego modelu powstawania zobowiązań w podatku od towarów i usług jest deklaratoryjny charakter zarówno deklaracji podatkowej, jak i decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Sama deklaracja nie kreuje zatem tego zobowiązania podatkowego, lecz jedynie stwierdza jego istnienie, wielkość oraz ewentualnie inne cechy istotne. To samo dotyczy wynikającej z deklaracji podatkowej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Zobowiązanie podatkowe (zwrot różnicy podatku, zwrot podatku naliczonego) zadeklarowane przez podatnika jest uznawane za odpowiadające stanowi faktycznemu, dopóki ewentualnie nie zostanie określone przez organ podatkowy w innej wysokości. Z art. 99 ust. 12 u.p.t.u., wynika bowiem, że zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że organ podatkowy określi je w innej wysokości. Przy czym wydanie decyzji przez organ podatkowy możliwe jest do czasu przedawnienia się zobowiązania podatkowego, którego ma dotyczyć decyzja. Innymi słowy samo zadeklarowanie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym nie skutkuje jeszcze powstaniem nadpłaty ( wyrok NSA z 6 III 2017 r. I FSK 1335/15).

Organ podatkowy jest uprawniony do zweryfikowania wysokości podatku wskazanego w deklaracji podatkowej w terminach wynikających z art. 87 ust 2 i 6 u.p.t.u., a jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej . Jak przyjął to Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 IV 2014 r. pozwany nie dochował terminu określonego w art. 87 ust 6 u.p.t.u. ani w terminie tym nie wydał postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu nadwyżki podatku ani nie odmówił zwrotu .

Kontrola podatkowa powodowej spółki w zakresie podatku od towarów i usług za grudzień 2011 r. zakończyła się 13 II 2011 r. . Dopiero kilka miesięcy później gdyż 6 IX 2012 r. organ podatkowy wszczął postępowanie podatkowe w tym przedmiocie. Jak wyraził to Wojewódzki Sąd Administracyjny możliwe było prowadzenie takiego postępowania podatkowego wobec powódki , w którym weryfikowano prawidłowość jej rozliczeń z tytułu podatku VAT za grudzień 2011 r. , jednakże nie było to postępowanie, które można uznać za wynikające z faktu przedłużenia terminu zwrotu nadwyżki podatku w celu zbadania zasadności tego zwrotu. Jak stwierdził ten sąd , organy podatkowe mają prawo ale i obowiązek podejmowania działań służących zapobieganiu oszustwom podatkowym oraz wyłudzeniu podatku VAT , ale mają również obowiązek posługiwać się w tym celu uprawnieniami , których ramy, także czasowe zakreślił ustawodawca. Również Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznający skargę kasacyjną od powyższego wyroku podkreślił prawo organów podatkowych do weryfikowania zasadności zwrotu podatku od towarów i usług , w przypadku gdy zasadność ta budzi uzasadnione wątpliwości , tym niemniej weryfikacja taka musi odbywać się w ramach ustawowych uprawnień organów podatkowych z zachowaniem prawem wyznaczonych terminów. Oznacza to, że prowadzenie po upływie terminu z art. 87 ust 6 u.p.t.u. postępowania podatkowego nie miało wpływu na termin zwrotu nadwyżki podatku za grudzień 2011 r., nie mogło być uznane za załatwienie zawartego w deklaracji VAT-7 wniosku o zwrot nadwyżki podatku, co skutkowało uznaniem bezczynności organu podatkowego w dokonaniu zwrotu.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego mówiącego o tym, że ustanowione w art. 87 ust. 2 i ust. 6 u.p.t.u. terminy są terminami o charakterze materialnoprawnym. Ich upływ wywołuje bowiem skutek materialnoprawny w postaci nabycia przez podatnika prawa do zwrotu różnicy podatku w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że organ podatkowy określi je w innej wysokości (art. 99 ust. 12 u.p.t.u.) – wyrok z 19 VI 2019 I FSK 689/19 , z 7 VIII 2019 r. I FSK 930/19 .

Nie ulega zatem wątpliwości, iż wobec nie przedłużenia przez organ podatkowy we właściwym terminie terminu na dokonanie zwrotu nadpłaty podatku oraz nie wydania w tym czasie decyzji odmownej, powodowa spółka nabyła prawo do zwrotu różnicy w podatku VAT za grudzień 2011 r. , a po stronie pozwanej powstał obowiązek dokonania takiego zwrotu.

Nawet jednak dokonanie przez organ podatkowy zwrotu podatku nie oznacza, że rozliczenie podatku VAT było prawidłowe, nawet jeśli miało miejsce dodatkowe sprawdzenie w ramach postępowania wyjaśniającego przez organ podatkowy. „Przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego nie oznacza też przeprowadzenia postępowania podatkowego w tej sprawie (oczywiście, o ile weryfikacja zasadności zwrotu nie odbywała się właśnie w ramach postępowania podatkowego). W związku z tym możliwe jest przeprowadzenie postępowania podatkowego czy też kontroli podatkowej w tym zakresie. Nie będzie to złamaniem zasady ne bis in idem wyrażonej w art. 282a o.p. Należy zatem zgodzić się z zachowującym aktualność poglądem, wyrażonym w wyroku NSA z 27.06.1996 r. (SA/Rz 1179/95, M. Pod. 1997/6, poz. 181), że: „Uprzedni zwrot podatku przez organ podatkowy stosownie do danych wynikających z deklaracji podatkowej VAT nie oznacza stwierdzenia poprawności rozliczenia i nie wyłącza uprawnienia tego organu do określenia wysokości tego zobowiązania podatkowego oraz innych ustawowych konsekwencji”. – Komentarz do ustawy o podatku od towaru i usług autorstwa A. Bartosiewicza, T 32 do art. 87.

Również uwzględnienie skargi na bezczynność organu podatkowego w załatwieniu wniosku o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za dany okres nie oznacza, że w istocie zwrot taki podatnikowi przysługiwał. Jak wyjaśnił to Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 27 VIII 2013 r. wydanym w sprawie I FSK 1237/12 „ W postępowaniu wywołanym skargą na bezczynność nie jest możliwe badanie innych kwestii aniżeli obiektywny fakt pozostawiania organu podatkowego w zwłoce. W konsekwencji tego kognicja Sądu jest w tym postępowaniu ograniczona do kwestii bezczynności, co wyklucza możliwość oceny poprawności aktów związanych z wykonaniem danego obowiązku publicznoprawnego. Strona ma natomiast możliwość kwestionowania ich poprawności w odrębnym postępowaniu.”. W szczególności w tego rodzaju postępowaniu przedmiotem oceny nie jest kwestia zasadności wskazywanego przez podatnika zwrotu podatku , lecz jedynie kwestia bezczynności organu podatkowego w zakresie załatwienia wniosku podatnika jak to wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie wywołanej skargą kasacyjną powódki ( k 49v).

Zgodnie zaś z art. 21 § 3a ordynacji podatkowej jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że kwota zwrotu podatku lub kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. W sytuacji gdy organ określi podatnikowi m.in. kwotę zobowiązania podatkowego w innej wysokości niż wynikające ze złożonej przez podatnika deklaracji, obalone zostaje domniemanie prawdziwości deklaracji złożonej przez podatnika. W miejsce kwoty wynikającej z dokonanego przez podatnika samoobliczenia wchodzi wówczas kwota wynikająca z decyzji organu podatkowego. Zgodnie z art. 99 ust. 12 u.p.t.u., zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 u.p.t.u., przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określi je w innej wysokości. Decyzja taka jest decyzją deklaracyjną, która może być wydana do czasu upływu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p.. W razie wydania decyzji, o której mowa w art. 99 ust. 12 u.p.t.u., to właśnie ta decyzja, a nie deklaracja podatkowa złożona przez podatnika określa wysokość kwot podatku wskazanych w tym przepisie ( wyrok NSA z 25 X 2016 r. I FSK 325/15, z 17 III 2015 r. I FSK 2197/13, z 13 II 2013 r. I FSK 148/12).

W niniejszej sprawie po wydaniu przez Wojewódzki Sąd Administracyjny wyroku z dnia 22 IV 2014 r. Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego (...) wydał w dniu 3 VII 2014 r. właśnie na podstawie art. 99 ust 12 u.p.t.u. w zw. z art. 21 § 3a o.p. decyzję wymiarową , określającą powódce wysokość zwrotu podatku VAT za grudzień 2011 r. w kwocie 0,00 zł. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznając skargę kasacyjną pozwanego stwierdził, że wydanie powyższej decyzji nie ma wpływu na rozstrzygnięcie sprawy, gdyż w decyzji tej znalazło się jedynie potwierdzenie niezasadności zwrotu podatku za grudzień 2011 r. ( co jak stwierdził zostanie zweryfikowane w ewentualnym postępowaniu sądowym), a nie, że organ podatkowy postępował prawidłowo w zakresie przedłużenia terminu zwrotu podatku , co było przedmiotem badania w tej sprawie sądowoadministracyjnej. Podniósł ponadto, że na dzień wydania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny wyroku nie było decyzji wymiarowej, a zatem sąd ten miał podstawy do wyznaczenia organowi podatkowemu terminu do załatwienia wniosku powódki o zwrot podatku naliczonego nad należnym ( k 51 v/52).

Decyzja Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) z dnia 3 VII 2014 r. w wyniku kontroli sądowoadministracyjnej i administracyjnej została uchylona i po ponownym rozpoznaniu sprawy organ ten wydał w dniu 20 IV 2018 r. decyzją kolejną , w której ponownie określił w podatku od towarów i usług za grudzień 2011 r. wysokość zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek bankowy wskazany przez powodową spółkę w kwocie 0,00 zł ( k 128).

Wojewódzki Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 18 IX 2019 r. oddalił skargę powódki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z 23 X 2018 r. utrzymującą w mocy decyzję organu I instancji z dnia 20 IV 2018 r. ( k 247).

Od powyższego wyroku powodowa spółka wniosła skargę kasacyjną, która na dzień wyrokowania przez Sąd Okręgowy nie została jeszcze rozpoznana, co oznacza, że decyzja Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) na tę datę nie była jeszcze prawomocna , aczkolwiek była decyzją ostateczną.

Zgodzić się zatem należy z apelowującym, iż przyjęcie przez sąd I instancji , iż jest związany tą „prawomocną” decyzją było błędne. Myli się natomiast powodowa spółka podnosząc, iż w takiej sytuacji sąd ten był uprawniony do kwestionowania istoty tej decyzji w niniejszej sprawie. Wykraczałoby to poza zakres kompetencji sądu powszechnego i wkraczałoby w zakres kognicji sądów administracyjnych. Jak wyjaśnił to Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 28 V 2014 r. I CSK 419/13 „Utrwalone zostało w orzecznictwie Sądu Najwyższego trafne stanowisko, że sąd w postępowaniu cywilnym jest związany ostateczną decyzją administracyjną. Oznacza to, że sąd jest obowiązany uwzględnić stan prawny wynikający z osnowy ostatecznej decyzji administracyjnej, który stanowi element stanu faktycznego sprawy. Nie może go pominąć ani inaczej odnieść się do tego stanu niż uczynił to organ administracyjny. ... W postępowaniu cywilnym sądy nie są władne badać prawidłowości podjęcia decyzji administracyjnej, w szczególności czy istniały przesłanki, które w świetle przepisów prawa materialnego, stanowiły podstawę jej podjęcia. ... Wynika to z przewidzianego w obowiązującym prawie rozgraniczenia między drogą sądową i drogą administracyjną, którego konsekwencją jest niemożność rozstrzygnięcia przez sąd powszechny wszelkich kwestii należących do drogi administracyjnej.” ( patrz też postanowienie SN z 4 VI 2009 r. III CZP 28/09). W wyroku z dnia 2 XII 2005 r. wydanym

w sprawie IV CK 272/05 Sąd Najwyższy wprost zresztą stwierdził, że sąd powszechny nie ma kompetencji do badania, czy decyzja urzędu skarbowego była wydana zgodnie z prawem.

Decyzja administracyjna wydana w dniu 20 IV 2018 r. przez Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego (...) aczkolwiek na datę orzekania przez sąd I instancji nie była prawomocna, to jednak jako dokument urzędowy stanowiła dowód tego co zostało w niej urzędowo zaświadczone. Korzystała przy tym z domniemania legalności. W orzecznictwie przyjmuje się jako zasadę uwzględniania przez sądy powszechne skutków prawnych orzeczeń organów administracyjnych, co ma swoje źródło w art. 2 § 3 i art. 177 § 1 pkt 3 k.p.c. oraz art. 16 i 97 § 1 pkt 4 k.p.a., art. 7 i 10 Konstytucji RP. W orzecznictwie co już zaznaczono, ugruntowane jest też stanowisko, że rozgraniczenie drogi sądowej i administracyjnej nie pozwala na kreowanie uprawnień nadzorczych odnośnie do organów administracji przez sądy powszechne, gdyż ta jest sprawowana przez sądownictwo administracyjne. Podkreślenia zatem wymaga, że jeżeli decyzja została wydana przez właściwy organ w granicach jego umocowania normatywnego i stanowi akt administracyjny wydany przy zastosowaniu przepisów procedury to sąd powszechny nie może badać jej merytorycznej poprawności (wyrok SN z 12 III 2004 r. II CK 47/03).

Wszystko to prowadzi do wniosku, że na datę orzekania przez sąd I instancji jak i Sąd Apelacyjny brak było podstaw aby stwierdzić, że po stronie powodowej istnieje jakkolwiek nadwyżka podatku VAT należnego nad naliczonym za miesiąc grudzień 2011 r., którą pozwany obowiązany byłby powodowi zwrócić.

Nie zwracając w terminie wynikającym z art. 87 ust 6 u.p.t.u. różnicy w podatku naliczonym nad należnym wynikającej z niepodważonej jeszcze wówczas deklaracji podatkowej strona pozwana niewątpliwie dopuściła się bezczynności. Jej działanie nie było zgodne z prawem. Tym niemniej nie doprowadziło ono do powstania po stronie powodowej szkody, ponieważ jak się później okazało, na skutek postępowania podatkowego taki zwrot podatku VAT za miesiąc grudzień 2011 r. powódce się nie należał. Gdyby doszło do zwrotu podatku, powódka obowiązana byłaby kwotę otrzymaną z tego tytułu zwrócić urzędowi skarbowemu.

Zmiana okoliczności sprawy jaka powstała po wydaniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego sąd orzekający w niniejszej sprawie obowiązany był uwzględnić z urzędu. Jak stanowi bowiem art. 316 § 1 k.p.c. sąd wydaje wyrok, biorąc za podstawę stan rzeczy istniejący w chwili zamknięcia rozprawy. Z mocy art. 391 § 1 k.p.c. przepis ten ma zastosowanie również w postępowaniu apelacyjnym.

Dlatego też myli się apelujący podnosząc w swojej apelacji, iż kwestia czy nadwyżka podatku naliczonego nad należnym wystąpiła czy nie, nie była dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy istotna, że wyłącznie istotny był tylko pierwszy etap postępowania administracyjnego, w ramach którego został wydany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 22 IV 2014 r., którego uprawomocnienie się, stwarzało obowiązek zapłaty przez pozwanego „kwoty dochodzonej w niniejszej sprawie”.

Jeszcze raz należy podkreślić, iż w ramach postępowania sądownoadministracyjnego w przedmiocie bezczynności organu podatkowego sąd nie bada zasadności zwrotu podatku. Późniejsze stwierdzenie w decyzji wymiarowej braku nadwyżki podatku naliczonego nad należnym oznacza, iż nie ma kwoty podatku, którą organ podatkowy zobowiązany był zwrócić podatnikowi.

Powyższe prowadzi do wniosku, iż po stronie powodowej pomimo niezgodnego z prawem zaniechania pozwanego przy wykonywaniu władzy publicznej nie powstała szkoda w rozumieniu art. 361 § 2 k.c., której naprawienia mógłby dochodzić w ramach niniejszego procesu.

Niezależnie od powyższego nie można byłoby również mówić o poniesieniu przez powódkę szkody, w sytuacji gdyby okazało się, że w istocie za miesiąc grudzień 2011 r. powstała nadwyżka podatku naliczonego nad należnym (np. gdyby NSA uchylił decyzję wymiarową z 20 IV 2018 r.). Oznaczałoby to bowiem, że po stronie powodowej istnieje wierzytelność względem pozwanego w wysokości odpowiadającej kwocie określonej pozwem z tytułu zwrotu podatku



VAT, a tym samym, że nie wystąpił uszczerbek w jej majątku, który wymagałby wyrównania w ramach postępowania odszkodowawczego.

Sąd rozstrzygnięcie sądu I instancji uznać należało za prawidłowe, a wniesioną od niego apelację niezasadną, a zatem podlegającą oddaleniu na podstawie art. 385 k.p.c.

Wobec przegrania przez powodową spółkę postępowania apelacyjnego z mocy art. 98 § 1 k.p.c. została ona obciążona obowiązkiem zwrotu kosztów procesu poniesionych przez stronę pozwaną w postępowaniu apelacyjnym.

B. Świerczakowski E. Klimowicz-Przygódzka A.Fronczyk