



Sygn. akt IV CSK 261/09

WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 28 stycznia 2010 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Mirosław Bączyk (przewodniczący)

SSN Marian Kocon (sprawozdawca)

SSN Dariusz Zawistowski

w sprawie z powództwa Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W.
przeciwko "N.(...)" Spółce z o.o. z siedzibą w R. i "A.(...)" Spółce z o.o. z siedzibą w R.
o ustalenie,
po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej
w dniu 14 stycznia 2010 r.,
skargi kasacyjnej strony pozwanej "N.(...)" Spółki z o.o. z siedzibą w R. od wyroku Sądu
Apelacyjnego
z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. akt I ACa (..),

oddala skargę kasacyjną;

zasądza od pozwanej spółki "N.(...)" na rzecz Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W. kwotę 5.400 (pięć tysięcy czterysta) zł tytułem kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. żądał ustalenia, że umowa sprzedaży nieruchomości położonej przy ulicy W. oraz udziału w nieruchomości położonej w przy ul. Ż. i C., zawarta w dniu 30 marca 2002 r., pomiędzy pozwanymi „A.(...)” sp. z o.o. w R. i „N.(...)” sp. z o.o. w R., jest nieważna. Twierdził, że została zawarta dla pozoru w celu uzyskania nienależnego podatku VAT.

Sąd Okręgowy w R. wyrokiem z dnia 11 czerwca 2008 r. uwzględnił powództwo. Stwierdził, że pozorność umowy z dnia 30 marca 2002 r. uzasadnia fakt dokonania w krótkim odstępie czasu nieuzasadnionych gospodarczo umów sprzedaży objętej pozwem nieruchomości oraz udziału w nieruchomości pomiędzy stałym kręgiem podmiotów, tj. pomiędzy pozwanymi spółkami „A.(...)” i „N.(...)” oraz ich jedynym wspólnikiem R. S. Ponadto rażąco wygórowana – wręcz nierealna w obrocie nieruchomościami cena sprzedawanych nieruchomości wynosząca 38996000 zł, a także okoliczność, że cena ta nie została zapłacona a rozłożona na raty płatne przez okres 15 lat.

Sąd uznał też, że Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. ma samodzielną legitymację czynną do występowania w tej sprawie nadaną mocą art. 189¹ k.p.c. w zw. z art. 199 a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

Powyższe ustalenia faktyczne oraz przyjętą ocenę prawną podzielił Sąd Apelacyjny, toteż wyrokiem z dnia 18 listopada 2008 r. oddalił apelację pozwanej spółki „N.(...)”.

Skarga kasacyjna pozwanej spółki „N.(...)” od wyroku Sądu Apelacyjnego – oparta na obu podstawach z art. 398³ k.p.c. – zawiera zarzuty naruszenia art. 386 § 2 i 3 k.p.c. w zw. z art. 379 pkt 2, art. 199 § 1 pkt 3 i § 2, 189¹, 64 § 1 i 2, 65 § 1 k.p.c., art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 8 lipca o Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa; art. 385 k.p.c. w zw. z art. 278 § 1, 232 k.p.c. oraz art. 83 § 1 k.c., i zmierza do uchylenia powyższego wyroku oraz przekazania sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Najdalej idący jest zgłoszony przez skarżącą zarzut nieważności postępowania, uzasadniony brakiem zdolności sądowej po stronie powodowej. Istota tego zarzutu sprowadza się do twierdzenia, że Sąd Apelacyjny błędnie uznał, iż organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej uprawniony jest do wystąpienia do sądu cywilnego na

podstawie art. 189¹ k.p.c. w związku z art. 199 a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 8, poz. 60 z 2005 r. ze zmianami) i art. 31 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zmianami) z powództwem, o którym mowa w art. 189 k.p.c., jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych.

Zgodnie z art. 189¹ k.p.c. uprawnienie, o którym mowa w art. 189 k.p.c. przysługuje również, w toku prowadzonego postępowania, organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych. Wprowadzenie do Kodeksu postępowania cywilnego art. 189¹ k.p.c. nastąpiło w związku z uregulowaniem przyjętym w art. 199a § 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), przewidującym, że jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa. Organami kontroli skarbowej są m.in. Minister Finansów, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej oraz dyrektor urzędu kontroli skarbowej (art. 8 ustawy z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, tekst jedn. Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.). Organami podatkowymi są m.in. naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa, dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej, samorządowe kolegium odwoławcze lub minister finansów (art. 13 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.)).

Sąd Apelacyjny uznał, że okoliczność, iż w art. 189¹ k.p.c. wymienione zostały określone organy oznacza przyznanie im zdolności sądowej. Skarżąca natomiast, odwołując się do poglądów prezentowanych w doktrynie i orzecznictwie, stoi na stanowisku, że w tym przepisie ustawodawca posłużył się jedynie swego rodzaju skrótem myślowym wskazującym na właściwe *stationes fisci*, co oznacza, że w sprawach w nim wymienionych stroną jest Skarb Państwa, a określone organy państwowe jedynie podejmują jako *stationes fisci* czynności procesowe za Skarb Państwa.

Rozstrzygnięcie kwestii zdolności sądowej organu kontroli skarbowej w sprawach przewidzianych w art. 189¹ k.p.c. wymaga przywołania oczywistego stwierdzenia, że

podmioty niemające osobowości prawnej, a takim jest ten organ, zajmują samodzielną pozycję w postępowaniu sądowym tylko wtedy, gdy przepisy szczególne w sposób wyraźny przyznają im zdolność sądową. Na podstawie przepisów szczególnych zdolność sądową mają, mimo że nie są osobami prawnymi ani jednostkami, którym przepisy przyznały zdolność prawną (art. 33¹ k.c.), m. in. prokurator – (art. 7 k.p.c.), pracodawcy – w sprawach z zakresu prawa pracy (art. 460 § 1 k.p.c.), organy – rentowe w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych (art. 460 § 1 k.p.c. i art. 3 k.p.), dyrektor – oraz rada pracownicza w sprawach z zakresu przepisów o przedsiębiorstwach państwowych i samorządzie załogi (art. 691³ k.p.c.), Prezes – Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów i inne podmioty wskazane w art. 479²⁹ § 1 i 2 k.p.c. – w postępowaniu w sprawach z zakresu ochrony konkurencji, Prezes – Urzędu Regulacji Energetyki i zainteresowany – w postępowaniu w sprawach z zakresu regulacji energetyki (art. 479⁵⁰ k.p.c.), Prezes – Urzędu Regulacji Telekomunikacji i Poczty i zainteresowany – w postępowaniu w sprawach z zakresu regulacji telekomunikacji i poczty (art. 479⁶¹ § 1 k.p.c.), czy też Prezes – Urzędu Transportu Kolejowego i zainteresowany – w postępowaniu w sprawach z zakresu regulacji transportu kolejowego (art. 479⁷² k.p.c.). W każdym z tych przypadków postanowienie ustawy o posiadaniu zdolności sądowej jest wyraźne.

Redakcja art. 189¹ k.p.c. wprowadzie różni się od wskazanych przepisów, gdyż nie oznacza organu kontroli skarbowej jako strony, nie odsyła również do odpowiedniego stosowania przepisów o Prokuratorze, niemniej jednak wymieniono w tym przepisie zarówno uprawnione organy, jak i szeroko ujęto sytuację, w której wytoczenie powództwa jest możliwe. Ustawodawca jednoznacznie przesądził, iż uprawnienie do wystąpienia z powództwem o ustalenie przysługuje „organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej” „w toku prowadzonego postępowania”. Inaczej mówiąc, ustawodawca w art. 189¹ k.p.c., w sposób wyraźny przyznał zdolność sądową organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej przez stwierdzenie *expressis verbis*, że tym organom przysługuje uprawnienie do wytoczenia określonego powództwa.

W tym miejscu niepodobna pominąć, że w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 16 marca 2005 r. (IV CK 675/04, OSNC 2006, nr 2, poz. 35) wyrażony został pogląd, iż urząd skarbowy jako państwowa jednostka organizacyjna w rozumieniu art. 67 § 2 k.p.c. nie ma samodzielnej pozycji w postępowaniu sądowym także w sprawach o zabezpieczenie spadku (w art. 635 § 2 k.p.c.) i wyjawienie przedmiotów spadkowych (art. 655 § 1 k.p.c.). Pogląd ten wyraził Sąd Najwyższy także w uzasadnieniu

postanowienia z dnia 4 sierpnia 2006 r. (III CZP 50/06, OSNC 2007, nr 6, poz. 80). Trzeba zauważyć, że w obu przepisach, tj. art. 635 § 2 i 655 § 1 k.p.c., o których mowa we wskazanych orzeczeniach, chodzi o działalność państwa w sferze *dominium*.

Wymaga zatem przypomnienia, że podmiotowość państwa należy rozpatrywać na dwóch płaszczyznach jego działania odnoszących się do sfery imperium i dominium. W pierwszym wypadku państwo, dbając o dobro publiczne, działa jako "władca", mając uprawnienia i zobowiązania wypływające z prawa publicznego, a w drugim jako "właściciel" wyposażony w uprawnienia i zobowiązania przypisane mocą prawa prywatnego. Wyróżnienie tych dwóch sfer działania państwa ma fundamentalne znaczenie dla przyjętej konstrukcji podmiotowości prawnej państwa.

W konsekwencji uznać należy, że to w sferze dominium Skarb Państwa jest podmiotem stosunków o charakterze cywilnoprawnym zgodnie z art. 34 k.c. Przyjmuje się, że o Skarbie Państwa jako osobie prawnej, można mówić wówczas, gdy Państwo jako fiskus wykonuje za pomocą swoich jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej (*stationes fisci*) swoje zadania społeczne i gospodarcze (*dominium*), pozbawione charakteru publicznoprawnego (władczego), a więc gdy występuje w stosunkach cywilnoprawnych o charakterze majątkowym i niemajątkowym z innymi podmiotami prawnymi na zasadzie równorzędności (partnerstwa), np. gdy zatrudnia swoich funkcjonariuszy, odpowiada z tytułu świadczenia na rzecz urzędów różnych usług, czy odpowiada za szkody wyrządzone działalnością państwa. W tych przypadkach, zgodnie z art. 67 § 2 zd. 1 k.p.c., czynności za Skarb Państwa podejmują jednostki organizacyjne, z których działalnością wiąże się dochodzone roszczenie, a każda czynność cywilnoprawna takiej jednostki jest *de iure civili* czynnością Skarbu Państwa, bowiem jednostki te działają na rachunek Skarbu Państwa. Natomiast państwo, gdy podejmuje czynności władcze z zakresu prawa publicznego (imperium), które nie należą do sfery prawa cywilnego (dominium), nie występuje jako Skarb Państwa będący osobą prawną w rozumieniu art. 34 k.c.

Istotą powództwa z art. 189¹ k.p.c. jest ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, które jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych. Postępowanie to ma charakter incydentalny wobec postępowania prowadzonego przez organ kontroli skarbowej, w którym organ ten rozpatruje a następnie rozstrzyga prowadzoną sprawę z zakresu prawa podatkowego. Celem tej regulacji było wprowadzenie sądowej gwarancji ochrony interesów podatnika. Organ podatkowy, konkretyzując stosunki z zakresu prawa podatkowego, w zakresie w jakim stosunki

cywilnoprawne mają znaczenie dla stosunków podatkowych, występuje z powództwem, gdy z zebranego materiału dowodowego wynikają wątpliwości dla oceny skutków podatkowych. W postępowaniu sądowym ustalane są fakty składające się na hipotezę normy prawnej stosowanej przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej. Postępowanie prowadzone zaś na podstawie art. 199 a Ordynacji podatkowej jest jedynym z instrumentów ochrony interesów państwa w zapewnieniu odpowiedniego poziomu wpływów z danin publicznych. Innymi słowy, celem postępowania jest ochrona interesów fiskalnych państwa, której realizacja stanowi przejaw władczej formy działania państwa.

Organ kontroli skarbowej wytaczając przedmiotowe powództwo, pozostaje ze stroną pozwaną wyłącznie w administracyjnym stosunku prawa podatkowego, wynikającym z publicznej, a nie cywilnej natury zobowiązania. Działanie organu kontroli w sferze imperium stanowi uzasadnienie dla jego samodzielnej pozycji w procesie cywilnym. W tym bowiem przypadku Skarb Państwa nie jest stroną zakwestionowanej umowy cywilnoprawnej, ale ma status "władzy" podatkowej. Odmienną ocenę uzasadniałoby działanie organu w sferze dominium, gdyż wówczas jako jednostka organizacyjna działałby wyłącznie jako *statio fisci* Skarbu Państwa, jak np., w sprawach o zabezpieczenie spadku (art. 635 § 2 k.p.c.) i wyjawienie przedmiotów spadkowych (art. 655 § 1 k.p.c.).

Odnosząc się do pozostałych zarzutów skargi kasacyjnej, należy wskazać, że wada oświadczenia woli w postaci pozorności polega m.in. na tym, że strony przejawiają zamiar, np. zbycia prawa, podejmując - w razie potrzeby - pewne czynności, mimo że w rzeczywistości ich wolą jest wyeliminowanie skutków dokonywanej czynności prawnej. Warto też przypomnieć, że dokonanie czynności prawnej w formie aktu notarialnego nie wyklucza jej pozorności.

Co do tego, kiedy należy przyjąć, że wolą stron dokonanej czynności prawnej było w rzeczywistości wyeliminowanie jej skutków, nie sposób wskazać stałych reguł. Zawsze bowiem zależy to od okoliczności poszczególnego wypadku i ocena ich pozostawiona jest swobodnemu uznaniu sądu.

W wypadku, gdy z żądaniem ustalenia nieważności umowy występuje osoba, która nie była jej stroną, jak w sprawie, ustalenie stanu podmiotowego opiera się w przeważającej części na dowodach pośrednich. Niemożliwą jest bowiem rzeczą ustalenie w drodze dowodu bezpośredniego stanu czysto wewnętrznego, o ile strony umowy nie wyraziły go na zewnątrz, np. przed świadkami, czy w drodze korespondencji,

lub o ile przesłuchanie stron umowy nie dało w tym kierunku dostatecznych podstaw do ustalenia.

Wychodząc z powyższych zasad, zgodzić się należało z Sądem Apelacyjnym, że fakt dokonania w krótkim odstępie czasu nieuzasadnionych gospodarczo umów sprzedaży objętej pozwem nieruchomości oraz udziału w nieruchomości pomiędzy stałym kręgiem podmiotów, tj. pomiędzy pozwanymi spółkami A.(...) sp. z o.o. w R. i N.(...) sp. z o.o. w R. i ich jedynym wspólnikiem R. S. Ponadto rażąco wygórowana – wręcz nierealna w obrocie nieruchomościami cena sprzedawanych nieruchomości wynosząca 38996000 zł, a także okoliczność, że cena ta nie została zapłacona a rozłożona na raty płatne przez okres 15 lat uzasadniają ocenę tego Sądu, iż umowa z dnia 30 marca 2002 r. była zawarta dla pozorów.

Z tych przyczyn na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c. orzeczono, jak w wyroku.