



Sygn. akt I CSK 543/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 29 listopada 2019 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Marta Romańska (przewodniczący)

SSN Grzegorz Misiurek (sprawozdawca)

SSN Krzysztof Strzelczyk

w sprawie z powództwa A. Ż.

przeciwko Skarbowi Państwa reprezentowanemu przez Sejm Rzeczypospolitej
Polskiej, Senat Rzeczypospolitej Polskiej, Prezesa Rady Ministrów, Ministra
Sprawiedliwości i Ministra Finansów

o zapłatę,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym

w Izbie Cywilnej w dniu 29 listopada 2019 r.,

skargi kasacyjnej powoda od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)

z dnia 17 marca 2017 r., sygn. akt I ACa (...),

**oddala skargę kasacyjną i nie obciąża powoda kosztami
postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Sąd Okręgowy w W. wyrokiem z dnia 24 września 2015 r. oddalił powództwo A. Ż. przeciwko pozwanemu Skarbowi Państwa reprezentowanemu przez Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Senat Rzeczypospolitej Polskiej, Prezesa Rady Ministrów, Ministra Sprawiedliwości, Ministra Finansów oraz Ministra Rozwoju i Finansów o zasądzenie odszkodowania w kwocie 77 023,69 zł z odsetkami ustawowymi, przyjmując za podstawę rozstrzygnięcia następujące ustalenia faktyczne i ich ocenę prawną.

Powód pełnił w latach 1997-2009 funkcję syndyka masy upadłości w O. w S. i otrzymywał z tego tytułu wynagrodzenie określone przez sąd upadłościowy; nie prowadził ewidencji dla celów podatku VAT ani nie odprowadzał tego podatku do budżetu państwa. Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. decyzją z dnia 14 lipca 2011 r. określił powodowi zobowiązanie podatkowe w podatku VAT za poszczególne miesiące w latach podatkowych 2006-2009. Ustalił, że wynagrodzenie miesięczne powoda w kwocie 6 031,12 zł brutto oraz wynagrodzenie ostateczne w wysokości 832 224,00 zł brutto, określone postanowieniami sądu upadłościowego, nie było powiększone o podatek VAT, mimo że działalność syndyka spełnia przesłanki uznania za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług i podlega temu podatkowi. Podjęte przez powoda próby wzruszenia decyzji organu podatkowego w toku postępowania administracyjnego oraz sądowo-administracyjnego zakończyły się niepowodzeniem. Zaległy podatek VAT został wyegzekwowany od powoda w latach 2011-2013.

Sąd Okręgowy uznał, że powołane przez powoda przepisy art. 77 Konstytucji, art. 417 i art. 417¹ § 4 k.c. nie pozwalają na przypisanie pozwanemu odpowiedzialności odszkodowawczej za zaniechanie legislacyjne; odpowiedzialność z tego tytułu może wchodzić w grę jedynie w sytuacji, w której obowiązek wydania aktu normatywnego został wyrażony w sposób jednoznaczny i konkretny. W okresie objętym sporem nie było normy nakładającej obowiązek uwzględnienia w wynagrodzeniu przyznawanym syndykowi podatku VAT. Obowiązek ten pojawił się dopiero w znowelizowanym - z dniem 23 lipca 2011 r. - art. 162 ust. 6 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe i

naprawcze (jedn. tekst: Dz. U. z 2009 r. Nr 175, poz. 1361 ze zm.). Na marginesie Sąd Okręgowy wskazał, odnosząc się do zarzutu przedawnienia podniesionego przez pozwanego, że skoro powód dowiedział się o wysokości przyznanego mu wynagrodzenia w 2009 r. i wynagrodzenie to uznał za zaniżone, to od tej chwili rozpoczął bieg trzyletniego terminu przedawnienia dochodzonego roszczenie; tymczasem pozew zmierzający do realizacji tego roszczenia został wniesiony w 2014 r.

Sąd Apelacyjny w (...) oddalił apelację powoda od wyroku Sądu Okręgowego, dzieląc ustalenia faktyczne przyjęte za podstawę tego orzeczenia i ich ocenę prawną. Podkreślił, że w chwili ustalenia wynagrodzenia powoda nie było w polskim systemie prawnym normy konkretyzującej sposób obliczenia wynagrodzenia syndyka oraz przewidującej powiększenie go o podatek od towarów i usług. Zwrócił uwagę na to, że powód dopiero w apelacji powołał się na przepisy prawa unijnego jako źródło, z którego należy wywieść fakt zaniechania legislacyjnego, tj. art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. (Dz. Urz. WE 1967 71 str. 1301) w związku z motywem 5 tej dyrektywy, art. 73, art. 78 lit. a) i art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2006//112/WE w związku z motywem 5, art. 11 część A ust.1 lit. a) i 11 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG. Przyjął jednak założenie pełnej legalności decyzji kształtujących sytuację prawną powoda w kontekście prawa krajowego i europejskiego, podkreślając brak własnej kompetencji do ponownego badania tych kwestii. Wyraził przy tym pogląd, że przywołane dyrektywy zawierają jedynie przepisy ogólne, określające zasady implementowane do wewnętrznych porządków prawnych krajów członkowskich; nie stanowią natomiast podstawy do wykazania, że indywidualne prawa powoda zostały naruszone.

W skardze kasacyjnej od wyroku Sądu Apelacyjnego powód zarzucił naruszenie art. 77 ust. 1 Konstytucji RP w związku z art. 417 § 1 i art. 417¹ § 4 k.c. przez ich niezastosowanie wobec niewykonania obowiązku legislacyjnego polegającego na uregulowaniu w akcie normatywnym rangi ustawowej możliwości przyznawania przez sądy upadłościowe syndykom wynagrodzenia podwyższonego o kwotę podatku VAT oraz obrazę art. 386 § 4 k.p.c. przez zaniechanie uchylecia wyroku wydanego mimo nierozpoznania istoty sprawy i niezbadania materialnej

podstawy żądania pozwu, wskutek niedostrzeżenia, że zaniechanie legislacyjne pozwanego należy wywieść z przepisów prawa unijnego, tj. art. 2 w związku z motywem 5 pierwszej dyrektywy Rady 67/272//EWG, art. 73, art. 78 lit. a) i art. 1 ust. 2 w związku z motywem 5 dyrektywy Rady 2006/112/WE, art. 11 część A ust. 1 lit. a) i art. 11 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG. Skarżący wskazał, że obowiązek wydania przepisu nakazującego podwyższenie wynagrodzenie syndyka o kwotę podatku VAT wynika już z samej istoty tego podatku; powinien on być zawsze doliczony do ceny świadczenia usług lub sprzedawanych towarów. Podniósł również, że odpowiedzialność za zaniechanie legislacyjne polegające na nieimplementowaniu dyrektyw regulujących system podatku VAT znajduje oparcie zarówno w art. 417 k.c. w brzmieniu obowiązujących przed dniem 1 września 2004 r., interpretowanym w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, jak i w obowiązującym od tej daty art. 417¹ § 4 k.c.

Według skarżącego, Sąd Apelacyjny naruszył również art. 422¹ k.c. przez niewłaściwe zastosowanie i błędne uznanie, że doszło do przedawnienia dochodzonego roszczenia oraz art. 32 Konstytucji przez zaniechanie obowiązku wypłaty odszkodowania syndykowi wobec wskazanego zaniechania legislacyjnego.

Pozwany w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o jej oddalenie, podnosząc, że kwestia prawidłowej implementacji przepisów prawa wspólnotowego regulujących system podatku VAT została już rozstrzygnięta w postępowaniu sądowo-administracyjnym przeprowadzonym z udziałem skarżącego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Do przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej państwa za niewydanie aktu normatywnego, przewidzianej w art. 417¹ § 4 k.c., zalicza się: 1) istnienia przepisu prawa przewidującego takie wymaganie, 2) niewydanie aktu normatywnego wbrew obowiązkowi wynikającemu z tego przepisu, oraz 3) stwierdzenie niezgodności z prawem niewydania takiego aktu.

Roszczenie odszkodowawcze wywodzone z powołanego przepisu musi pozostawać w związku z niewypełnieniem wyraźnych nakazów legislacyjnych zawartych w prawie Unii Europejskiej, ratyfikowanych umowach międzynarodowych oraz ustawach zwykłych, nakładających obowiązek wydania rozporządzeń

wykonawczych stosownie do zasad określonych w art. 92 Konstytucji RP. Zaniechaniem legislacyjnym może być również niewydanie ustawy, której obowiązek wydania przewiduje inna ustawa.

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości odpowiedzialność odszkodowawcza państwa za zaniechanie implementacji dyrektyw jest uzależniana od spełnienia trzech konkretnych warunków: 1) dyrektywa powinna przyznawać jednostkom prawo podmiotowe, 2) prawo to musi być jasne i możliwe do zidentyfikowania na podstawie przepisów dyrektywy, 3) musi zachodzić związek przyczynowy między naruszeniem obowiązku państwa a szkodą poniesioną przez jednostkę (zob. wyrok z dnia 19 listopada 1991 r., C-6/90 i C-9/90, *Andrea Frankovich oraz Danila Bonifaci i in. p. Republice Włoskiej*). Podkreśla się również, że naruszenie normy prawa unijnego musi być wystarczająco poważne, tzn. mieć charakter oczywistego i poważnego wykroczenia przez państwo członkowskie lub przez instytucję Wspólnoty poza granice przysługującego im swobodnego uznania, oraz że związek przyczynowy między naruszeniem i szkodą powinien być bezpośredni (wyrok z dnia 5 marca 1996 r., sprawy połączone C-46/93 *Brasserie du Pêcheur p. Bundesrepublik Deutschland* oraz C-48/93 *The Queen p. Secretary of State for Transport ex parte Factortame Ltd i in*).

W Unii Europejskiej konstrukcja podatku od towarów i usług została zharmonizowana dyrektywami. W odniesieniu do skarżącego, który otrzymał wynagrodzenie stanowiące podstawę opodatkowania podatkiem VAT w latach 1997-2009, należy mieć na uwadze przepisy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG, a po jej derogacji z dniem 31 grudnia 2006 r. - przepisy zastępującej ją dyrektywy 2006/112/WE. W skardze kasacyjnej zostały podniesione zarzuty wskazujące na naruszenie obowiązku wydania przepisów krajowych, wynikającego z art. 11 część A ust. 1 lit. a) i art. 11 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, a następnie art. 73 i art. 78 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE. Przewidują one następujące zasady ogólne dotyczące ustalenia podstawy opodatkowania:

- podstawą opodatkowania jest w odniesieniu do dostaw towarów i usług wszystko, co stanowi wartość otrzymanego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub

osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

- do podstawy opodatkowania wlicza się podatki, cła, opłaty i inne należności z wyjątkiem samego podatku od wartości dodanej.

Przytoczone unormowania - na pierwszy rzut oka - nie nakładają na państwo członkowskie obowiązku ustanowienia przepisów eliminujących podatek VAT z otrzymanego przez skarżącego wynagrodzenia za pełnienie funkcji syndyka masy upadłości; wynika z nich *explicite*, że podstawa opodatkowania nie obejmuje samego podatku VAT. Rozwiązanie przyjęte w art. 162 prawa upadłościowego w brzmieniu sprzed wejścia w życie ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy prawo upadłościowe i naprawcze i ustawy o krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. Nr 142, poz. 828), tj. przed dniem 23 lipca 2011 r., nie przewidujące podwyższenia wynagrodzenia syndyka o kwotę podatku od towarów i usług, zrodziło jednak wątpliwości składu orzekającego co do zgodności z systemem podatku VAT uregulowanym dyrektywą (szóstą, a następnie 2006/112/WE).

Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 21 lutego 2008 r., III CZP 141/07 (OSNC 2009, nr 2, poz. 21) uznał, że sąd upadłościowy, przyznając syndykowi wynagrodzenie, nie ma podstaw do uwzględnienia należnego od tego wynagrodzenia podatku VAT ani pośrednio, przez wzięcie pod uwagę tego podatku przy określeniu wysokości wynagrodzenia, ani bezpośrednio, przez podwyższenie przyznanego wynagrodzenia o ten podatek. Orzeczenie to zapadło na gruncie nie obowiązującego już Prawa upadłościowego z 1934 r., również nie przewidującego możliwości podwyższenia wynagrodzenia syndyka o kwotę podatku VAT. Sąd Najwyższy zwrócił jednak uwagę na to, że przyjęte w prawie krajowym rozwiązanie jest oczywiście niekorzystne dla syndyka; spełnienie przez niego obowiązku podatkowego powoduje, że przyznane mu przez sąd i wypłacone wynagrodzenie zostaje pomniejszone o podatek VAT. Stanął przy tym na stanowisku, że ten niekorzystny dla syndyka skutek może zostać wyeliminowany tylko w drodze zmiany obowiązującej regulacji prawnej.

Potrzebę takiej zmiany zasygnalizował Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z dnia 12 czerwca 2008 r., S 3/08 (OTK-A 2008, nr 5, poz. 94),

wskazując na lukę prawną w regulacjach dotyczących zasad i procedury zaliczania podatku od towarów i usług do kosztów sądowych z tytułu należności poddanych opodatkowaniu tym podatkiem biegłych sądowych i innych osób wykonujących czynności im zlecone w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym. W uzasadnieniu tego orzeczenia podkreślono, że jednym z założeń, na których opiera się konstrukcja podatku VAT, jest jego neutralność; zasada ta powinna być respektowana wobec wszystkich podatników. Argumenty wskazane przez Trybunał Konstytucyjny legły u podstaw nowelizacji Prawa upadłościowego i naprawczego i wprowadzenia w art. 162 ust. 6 tej regulacji - z dniem 23 lipca 2011 r. - obowiązku podwyższenia wynagrodzenia przyznanego syndykowi o kwotę podatku VAT.

Zasadniczy problem, przed jakim stanął Sąd Najwyższy przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej powoda sprowadzał się do kwestii, czy w prawie unijnym istnieją dostatecznie wyraźne przepisy nakazujące ustanowienie norm przyznających syndykowi prawo do wynagrodzenia powiększonego o podatek VAT podlegający pobraniu od końcowego odbiorcy jego usług, tj. z majątku upadłego. Uznając, że dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości (zob. m.in. wyroki: z dnia 24 października 1996 r., C-317/94, *Elida Gibbs Ltd. p. Commissioners of Customs and Excise*, ECLI:EU:C:1996:400; z dnia 7 listopada 2013 r., sprawy połączone C-249/12, *Corina-Hirsi Tulică p. Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* oraz C-250/12, *Călin Ion Plavoșin p. Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Soluționare Contestații i Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș*, ECLI:EU:C:2013:722) nie pozwala jednoznacznie rozwiązać nasuwających się w tym zakresie wątpliwości, skład orzekający odroczył posiedzenie wyznaczone w celu rozpoznania sprawy i - na podstawie art. 267 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej - wystąpił do tegoż Trybunału z pytaniem prejudycjalnym o treść: „Czy art. 73 i art. 78 lit. A) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE, L 347 str. 1) oraz poprzedzające je art. 11 część A ust. 1 lit. A) i art. 11 część A ust. 2 lit. A) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw

Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE 1977 L145, str. 1; Pol. Wyd. Specj. Rozdział (tom 1 str. 23), rozumiane w świetle ogólnych zasad odpowiedzialności odszkodowawczej państwa członkowskiego ustalonych w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości (zwłaszcza wyroki TS: 19 listopada 1991 r., C - 6/90 i C-9/90, Andrea Frankovich oraz Danila Bonifaci i in. p. Republice Włoskiej, ECLI:EU:C:191:428; z dnia 5 marca 1996 r., sprawy połączone C-46/93, Brasserie du Pecheur p. Bundesrepublik Duetchland oraz C-48/93, The Queen p. Secretary of State for Transport ex parte Factorame Ltd, i in., ECLI:EU:C:1996:79) należy rozumieć w ten sposób, że od dnia 1 maja 2004 r. stanowią one źródło obowiązku ustanowienia przez państwo członkowskie, które przystąpiło do Unii Europejskiej z tym dniem, przepisów przewidujących przyznanie syndykowi masy upadłości wynagrodzenia powiększonego o kwotę podatku od wartości dodanej (VAT), należną od tego wynagrodzenia?”.

Przed udzieleniem odpowiedzi na tak postawione pytanie prejudycjalne Trybunał Sprawiedliwości poinformował Sąd Najwyższy o wydaniu w dniu 10 kwietnia 2019 r. trybie prejudycjalnym wyroku w sprawie C-214/18 orzekającym, że przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r., oraz zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie praktyce administracyjnej właściwych organów krajowych, zgodnie z którą przyjmuje się, że VAT od usług świadczonych przez komornika sądowego w ramach postępowania egzekucyjnego jest zawarty w pobieranych przez niego opłatach egzekucyjnych.

W motywach tego orzeczenia Trybunał Sprawiedliwości przypomniał, że dyrektywa 2006/112, która - z dniem 1 stycznia 2007 r. - uchylila szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG, nie wprowadziła istotnych zmian w stosunku do tej ostatniej, w związku z czym dotyczące jej orzecznictwo Trybunału ma zastosowanie również do dyrektywy 2006/112. Zwrócił uwagę, że wspólny system VAT - co wynika z art. 2 ust. 1 i art. 9 tej dyrektywy - został oparty na ogólnej regule, zgodnie z którą każdy rodzaj działalności mającej charakter

gospodarczy jest - co do zasady - opodatkowany VAT; podatkowi temu podlega zatem każde świadczenie usług dokonywane odpłatnie przez podatnika. Odstępstwa od tej reguły muszą być sformułowane wyraźnie i precyzyjnie oraz podlegać ścisłej interpretacji. Skoro świadczenie usług nie wchodzi w zakres zwolnień przewidzianych przez dyrektywę 2006/112, podlega opodatkowaniu VAT na podstawie art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy; do jego zapłaty zobowiązany jest podatnik dokonujący świadczenia usług, podlegającego opodatkowaniu.

Trybunał podkreślił, że Dyrektywa 2006/112 nie zawiera wyraźnego uregulowania dotyczącego tego, czy opłaty egzekucyjne pobierane przez komornika sądowego powinny zawierać należny VAT, czy też nie. Wskazał przy tym, że rozstrzygnięcie tej kwestii należy do państw członkowskich. Skoro zaś kwoty opłaty egzekucyjnej nie można - stosownie do prawa krajowego - podwyższyć o VAT, to należy uznać, że opłata ta zawiera już ten podatek. Według Trybunału, taka wykładnia przepisów dyrektywy 2006/112 jest zgodna z zasadami proporcjonalności i neutralności VAT.

Analizując treść powyższego orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości i przytoczonych w nim motywów, Sąd Najwyższy doszedł do wniosku, że wyjaśniają ono w sposób jednoznaczny wątpliwości, które legły u podstaw pytania prejudycjalnego postawionego w sprawie niniejszej. Z tego względu na wystąpienie Trybunału, czy w związku z przywołanym wyrokiem podtrzymuje wniosek o wydanie orzeczenia prejudycjalnego, udzielił odpowiedzi przeczącej.

Jakkolwiek wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 10 kwietnia 2019 r. w sprawie C-214/18 odnosi się do kwestii obciążenia podatkiem VAT usług świadczonych przez komornika sądowego w postępowaniu egzekucyjnym, to nie ulega wątpliwości, że tym samym regułą podlegało opodatkowanie tym podatkiem - w okresie objętym sporem - usług świadczonych przez syndyka masy upadłości w postępowaniu upadłościowym. Wykładnia przepisów dyrektywy 2006/112, która zastąpiła szóstą dyrektywę rady 77/388/EWG, dokonana w tym orzeczeniu, nakazuje zatem uznać, że ustawodawca krajowy przyjmując rozwiązanie uniemożliwiające podwyższenie wynagrodzenia syndyka o należny podatek VAT nie naruszył prawa unijnego. Wbrew odmiennemu zapatrywaniu

skarżącego, strona pozwana nie dopuściła się więc zaniechania legislacyjnego mającego źródło w tym prawie.

Bezskuteczność tego zarzutu miała kluczowe znaczenie dla oceny pozostałych zarzutów skarżącego. Bezprzedmiotowe było bowiem roztrząsanie zarzutu wskazującego na naruszenie przepisu o przedawnieniu w odniesieniu do roszczenia, które w ogóle nie powstało, jak również zarzutu obrazy art. 32 Konstytucji opartego na błędnym założeniu, że strona pozwana dopuściła się zaniechania legislacyjnego.

Z tych względów Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c. orzekł, jak w sentencji.

jw