



Sygn. akt I NSNc 41/21

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 5 października 2021 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Janusz Niczyporuk (przewodniczący)

SSN Paweł Księżak (sprawozdawca)

Agnieszka Zielonka (ławnik SN)

w sprawie z powództwa E. F. i M. F.

przeciwko Miastu Ł.

o zapłatę

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Kontroli Nadzwyczajnej i Spraw Publicznych w dniu 5 października 2021 r.

skargi nadzwyczajnej Prokuratora Generalnego

od wyroku Sądu Okręgowego w Ł. z 16 lutego 2018 r.

sygn. III Ca (...)

- 1. oddala skargę nadzwyczajną;**
- 2. znosi wzajemnie koszty postępowania ze skargi nadzwyczajnej.**

UZASADNIENIE

Powodowie E. F. i M. F. wnieśli o zasądzenie od pozwanego Miasta Ł. na ich rzecz kwoty 22.891,20 zł wraz z odsetkami ustawowymi od 7 lipca 2009 r. do dnia zapłaty oraz kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W uzasadnieniu swego żądania powodowie wskazali, że pozwany został bezpodstawnie wzbogacony poprzez nienależne pobranie podatku od towarów i usług od wartości rynkowej nieruchomości, ustalonej w operacie szacunkowym, sporządzonym w związku z zawarciem między stronami umowy zamiany, na kwotę 104.460 zł. W ocenie strony powodowej, wobec faktu zawarcia umowy zamiany, wskazana kwota stanowiła kwotę brutto, od której nie powinien zostać naliczony podatek od towarów i usług.

Wyrokiem z 20 września 2017 r., sygn. akt I C (...), Sąd Rejonowy w Ł. oddalił powództwo i zasądził solidarnie od E. F. i M. F. na rzecz Miasta Ł. kwotę 3.600 zł tytułem zwrotu kosztów procesu.

Sąd Rejonowy ustalił, że E. F. i M. F. byli współwłaścicielami nieruchomości położonej w Ł. przy ul. P. – o wartości 63.000 zł. Umową z 11 maja 2009 r., zawartą w formie aktu notarialnego z Gminą Miastem Ł., małżonkowie F. dokonali zamiany opisanej wyżej nieruchomości na nieruchomość położoną w Ł. przy ul. P. i Ż.. Wartość nieruchomości nabywanej od Miasta Ł. została określona w akcie notarialnym zarówno według wartości netto, jak i wartości brutto – na kwotę 104.460 zł netto i 127.441,20 zł brutto. Wobec powyższego w umowie przewidziano dopłatę na rzecz Miasta Ł. kwoty 41.460 zł, stanowiącej różnicę wartości zamienianych nieruchomości ($104.460 \text{ zł} - 63.000 \text{ zł} = 41.460 \text{ zł}$), oraz kwoty 22.981,20 zł tytułem należnego podatku od towarów i usług. Dopłata została uiszczona przez E. F. i M. F. zgodnie z umową i wystawioną na jej podstawie fakturą VAT.

Sąd Rejonowy ustalił, że zawarcie umowy zamiany zostało poprzedzone sporządzeniem operatu szacunkowego przez rzeczoznawcę majątkowego, który określił wartość rynkową nieruchomości położonej w Ł. przy ul. P. i Ż. na kwotę 104.460,00 zł. W rozdziale V pkt 5 opracowania sporządzonego przez rzeczoznawcę majątkowego znalazło się zastrzeżenie, że określona wartość rynkowa prawa własności działki gruntu nie zawiera podatku od towarów i usług.

Zawarcie umowy zamiany zostało także poprzedzone rokowaniami, w trakcie których ustalono warunki przyszłej zamiany, w tym wartość netto i brutto zamienianych nieruchomości (tożsame z finalnie przyjętymi w akcie notarialnym) oraz wysokość dopłaty, w poczet której zaliczono różnicę wartości pomiędzy

nieruchomościami (41.460 zł) oraz należny podatek od towarów i usług (22.981,20 zł).

Pismem z 26 maja 2009 r. E. F. i M. F. zwrócili się do Miasta Ł. o skorygowanie wystawionej faktury VAT i zwrot uiszczonej przez nich nadpłaty podatku od towarów i usług. Miasto Ł. odmówiło spełnienia tego żądania.

Każda ze stron procesu zwróciła się do organów podatkowych – Dyrektorów Izb Skarbowych – o wydanie interpretacji indywidualnych dotyczących powstałego sporu. Interpretacje zostały wydane 22 września 2009 r. – przez Dyrektora Izby Skarbowej w P. z wniosku E. F. i M. F., oraz 27 lutego 2013 r. – przez Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z wniosku Miasta Ł.. Każda z interpretacji była korzystna dla składającego wniosek, przy czym w każdej z nich organ przyjmował taki stan faktyczny, jaki został wskazany przez wnioskującego o wydanie interpretacji. W interpretacji wydanej z wniosku powodów organ podatkowy przyjął – w ślad za pismem E. F. i M. F. – że wartość nabytej przez nich nieruchomości wynosiła 104.460 zł.

Mając na uwadze tak ustalony stan faktyczny, Sąd Rejonowy uznał powództwo za bezzasadne.

Rozważając dopuszczalność drogi sądowej w sprawie Sąd Rejonowy przyjął, że z uwagi na cywilnoprawny charakter stosunku prawnego istniejącego między stronami, wynikającego z umowy zamiany nieruchomości, oraz przedmiot żądania, jakim jest zwrot świadczenia nienależnego, prowadzącego do bezpodstawnego wzbogacenia pozwanego, dopuszczalne jest wytoczenie powództwa przed sądem cywilnym. Sąd Rejonowy uznał, że dochodzone roszczenie nie dotyczy zwrotu nadpłaty podatku, którego zasadność i wymiar zostały określone w decyzji administracyjnej czy zeznaniu podatkowym, lecz nieekwiwalentności świadczeń z podjętej między stronami czynności prawnej.

Sąd Rejonowy nie podzielił argumentacji powodów, którzy wskazywali na błędne, w ich ocenie, obliczenie przez pozwanego podatku od towarów i usług – a konkretnie wartości nieruchomości przyjętej jako podstawy opodatkowania.

Sąd Rejonowy nie dostrzegł zaktualizowania się którejkolwiek z przesłanek przewidzianych art. 405 i 410 k.c., warunkujących odpowiedzialność pozwanego, uznając, że spełnione przez powodów świadczenie z tytułu zamiany nieruchomości

znajdowało swoją podstawę prawną w zawartej w formie aktu notarialnego umowie, której treść w sposób jednoznaczny określała wzajemne świadczenia stron. Sąd Rejonowy, odwołując się do statuowanej w art. 353¹ k.c. zasady swobody umów, podkreślił, że warunki umowy, w szczególności wartość nieruchomości, zostały precyzyjnie określone w akcie notarialnym, zarówno w wariantcie netto, jak i w wariantcie brutto, zaś strony dobrowolnie zgodziły się zawrzeć umowę określającą wartość nieruchomości w taki właśnie sposób, co dotyczyło również dopłaty, której wysokość została wprost określona w umowie.

Sąd Rejonowy uznał przy tym, że wysokość wyliczonego podatku od towarów i usług – przy założeniu wartości nieruchomości zgodnie wskazanej w umowie – była prawidłowa w świetle obowiązujących w dacie zawarcia umowy zamiany przepisów prawa podatkowego. Sąd Rejonowy wskazał, że kwota należna – wskazana w akcie notarialnym jako wartość nieruchomości nie pomniejszona o kwotę należnego podatku od towarów i usług – wynosiła 127.441,20 zł. Wobec tego, po pomniejszeniu o wartość podatku od towarów i usług, podstawa opodatkowania wynosi 104.460 zł. Analogiczne wyniki daje operacją odwrotną – przyjęcie zadeklarowanej przez strony wartości nieruchomości przed opodatkowaniem i wyliczenie wartości podatku od towarów i usług według obowiązującej w dacie zawarcia umowy zamiany stawki 22%.

Sąd Rejonowy wskazał też, że treść operatu szacunkowego, w którym rzeczoznawca podał, iż określona przez niego wartość nieruchomości nie zawiera w sobie podatku od towarów i usług, była znana powodom przed zawarciem umowy zamiany. Na tej podstawie strony zgodnie przyjęły kwotę wskazaną przez rzeczoznawcę jako wartość netto. Sąd Rejonowy podkreślił, że nie był związany indywidualnymi interpretacjami podatkowymi przedłożonymi przez strony, a wnioski w nich ujęte nie mogły stać się przekonującym argumentem dla uznania zasadności dochodzonego przez powodów roszczenia – w procedurze ich wydawania brano bowiem pod uwagę wyłącznie okoliczności przytoczone przez wnioskodawców. Jednocześnie jednak Sąd Rejonowy zważył, że w interpretacji wydanej na wniosek powodów organ podatkowy stwierdził, iż nie rozstrzygał, czy zawarte w umowie wartości nieruchomości, określone na podstawie operatów szacunkowych, stanowią wartości netto czy brutto.

Sąd Rejonowy stwierdził jednocześnie, że powodowie nie wykazali, iż pozwany Miasto Ł. jest wzbogacony o wartość pobranego podatku od towarów i usług – to jest że zatrzymał pobraną kwotę dla siebie, a nie odprowadził jej na rachunek Skarbu Państwa przeznaczony do obsługi wpływów podatkowych. Brak wykazania, że Gmina pozostaje wzbogacona, stanowi zaś, jak podkreślił Sąd Rejonowy, samoistną podstawę oddalenia powództwa.

Powyższe orzeczenie zostało zaskarżone przez powodów E. F. i M. F.. Postępowanie apelacyjne toczyło się przed Sądem Okręgowym w Ł. pod sygn. akt III Ca (...).

Wyrokiem z 16 lutego 2018 r., sygn. akt III Ca (...), Sąd Okręgowy w Ł. zmienił zaskarżony wyrok Sądu Rejonowego w Ł. z 20 września 2017 r., sygn. akt I C (...), w ten sposób, że: zasądził od Miasta Ł. na rzecz E. F. i M. F. kwotę 22.981,20 zł wraz z ustawowymi odsetkami za okres od 7 lipca 2009 r. do 31 grudnia 2015 r. i z ustawowymi odsetkami za opóźnienie od 1 stycznia 2016 r. do dnia zapłaty, oraz zasądził od Miasta Ł. na rzecz E. F. i M. F. kwotę 4.767 zł tytułem zwrotu kosztów procesu. Jednocześnie Sąd Okręgowy zasądził od Miasta Ł. na rzecz E. F. i M. F. kwotę 2.950 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania apelacyjnego.

Sąd Okręgowy podkreślił, że przy ustalaniu stanu prawnego sprawy Sąd pierwszej instancji pominął treść przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami. Tymczasem, zgodnie z art. 67 ust. 3 powołanej ustawy, przy sprzedaży nieruchomości w drodze bezprzetargowej, o której mowa w art. 37 ust. 2 i 3, cenę nieruchomości ustala się w wysokości nie niższej niż jej wartość, z zastrzeżeniem art. 67 ust. 3a, który stanowi, że jeśli nieruchomość jest sprzedawana w drodze bezprzetargowej w celu realizacji roszczeń przysługujących na mocy ustawy o gospodarce nieruchomościami lub odrębnych przepisów, cenę nieruchomości ustala się w wysokości równej jej wartości. Sąd Okręgowy wskazał, że z operatu szacunkowego sporządzonego przez rzeczoznawcę majątkowego wynikało, iż wartość nieruchomości wynosi 104.460 zł, a okoliczność ta była między stronami bezsporna.

Następnie Sąd Okręgowy odwołał się do przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, która w art. 5 ust. 1 pkt 1 wskazuje,

że opodatkowaniu tym podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. W myśl art. 2 pkt 6 ustawy, przez towary rozumie się rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty. Art. 7 ust. 1 ustawy stanowi zaś, że przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Sąd Okręgowy wskazał, że przez wartość rynkową, zgodnie z art. 2 pkt 27b ustawy o podatku od towarów i usług, należy rozumieć całkowitą kwotę, jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju; w przypadku gdy nie można ustalić porównywalnej dostawy towarów lub świadczenia usług, przez wartość rynkową rozumie się: w odniesieniu do towarów – kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy, a w odniesieniu do usług – kwotę nie mniejszą niż całkowity koszt poniesiony przez podatnika na wykonanie tych usług.

Sąd Okręgowy stwierdził, że w przypadku transakcji barterowych, w tym również zamiany towarów, dostawa towaru stanowi zapłatę, jeśli zostały spełnione następujące warunki: istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonywanymi wymiennie czynnościami dostawy towarów, czyli pomiędzy czynnością opodatkowaną a otrzymaną za nią zapłatą, oraz istnieje możliwość określenia wartości dostarczanych towarów w pieniądzu.

Powołując się na treść art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu obowiązującym w chwili dokonywania zamiany), Sąd Okręgowy wskazał, że podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy. Obrotem jest zaś kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje

całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku. Na mocy art. 29 ust. 3 ustawy, jeżeli należność jest określona w naturze, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku.

Dlatego też, gdy strony transakcji barterowej ustalą w umowie pieniężną wartość zamienionych towarów w ramach zapłaty, podstawę opodatkowania, zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy (w brzmieniu obowiązującym w chwili dokonywania zamiany), stanowi kwota ustalona przez strony tej transakcji, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Przepis art. 29 ust. 3 ustawy, znajduje zastosowanie wówczas, gdy zapłata została przez strony transakcji barterowej ustalona w innej formie niż pieniężna.

Sąd Okręgowy zważył, że w rozpoznawanej sprawie dokonano transakcji zamiany gruntu będącego własnością Miasta Ł. (o wartości 104.460 zł) na grunt stanowiący współwłasność powodów (o wartości 63.000 zł), którzy zobowiązali się do dopłaty różnicy wartości działek wraz z należnym podatkiem VAT. Wartości wskazanych nieruchomości zostały określone przez rzeczoznawców na podstawie operatów szacunkowych. Z tytułu zamiany Miasto Ł. wystawiło powodom fakturę VAT opiewającą na kwotę 127.441,20 zł, doliczając do wartości swojej działki podatek od towarów i usług.

Tymczasem, jak uznał Sąd Okręgowy, z treści powołanych przepisów oraz ustalonego w sprawie stanu faktycznego wynika, że podstawę opodatkowania w przypadku transakcji zamiany nieruchomości stanowi cała wartość rynkowa działki, określona na potrzeby tej transakcji, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Transakcja taka powinna być zatem opodatkowana stawką 22%, a podstawa opodatkowania ustalona na podstawie art. 29 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. W mniejszej sprawie oznacza to, że podstawa opodatkowania winna wynosić 104.460 zł - podatek od towarów i usług (18.837 zł) = 85.623 zł. Dodając do tej kwoty należny podatek od towarów i usług – w kwocie 18.837 zł – łącznie do zapłaty pozostaje kwota 104.460 zł.

Sąd Okręgowy podkreślił, że to ustalona przez rzeczoznawcę majątkowego wartość nieruchomości stanowi, zgodnie z art. 67 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, podstawę ustalenia ceny nieruchomości. Zasady ustalania ceny są w świetle kolejnych przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami następujące: albo cena zostaje ustalona dla potrzeb zbycia nieruchomości w trybie bezprzetargowym w wysokości równej wartości nieruchomości ustalonej przez rzeczoznawcę majątkowego lub w wysokości wyższej od tej wartości (określone przez zbywcę), albo dla potrzeb postępowania przetargowego ustala się cenę wywoławczą (w wysokości równej lub wyższej od wartości ustalonej przez rzeczoznawcę majątkowego), a faktyczna cena ustalona zostaje w wyniku przetargu.

Uznając, że wartość nieruchomości w przypadkach, o których mowa w art. 67 ust. 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami, może być równa cenie nieruchomości, Sąd Okręgowy przyjął, że w takiej sytuacji inna jest podstawa opodatkowania podatkiem od towarów i usług – nie będzie to wartość wynikająca z operatu, lecz odpowiednio niższa.

Sąd Okręgowy zauważył, że w operacie szacunkowym zawarta była klauzula, iż określona w opracowaniu wartość rynkowa prawa własności nieruchomości nie obejmuje podatku od towarów i usług. Z przytoczonego zapisu pozwany wywodził, że wartość nieruchomości jest wartością netto bez uwzględnienia należnego podatku od towarów i usług. Sąd Okręgowy zważył jednak, że z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, iż rzeczoznawca majątkowy nie jest uprawniony do rozstrzygania o istnieniu lub nieistnieniu obowiązku podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, lecz jedynie do ustalenia wartości nieruchomości.

Sąd Okręgowy uznał, że przepisy o podatku od towarów i usług mogą kształtować treść stosunku cywilnoprawnego, wynikającego z czynności podlegającej temu podatkowi, w zakresie dotyczącym ponoszenia przez kontrahenta podatnika kosztów podatku, tylko wtedy, gdy strony tego stosunku uzgodniły obowiązek kontrahenta podatnika zapłacenia podatnikowi, w ramach ceny, kwoty odpowiadającej należnemu podatkowi. Jeżeli więc np. strony zamieszczają w umowie sprzedaży określonej rzeczy, pomimo jej zwolnienia od podatku od towarów i usług, zastrzeżenie, że cena obejmuje kwotę tego podatku,

umowa ta będzie w części obejmującej jako składnik ceny podatek od towarów i usług nieważna ze względu na sprzeczność w tym zakresie z przepisem ustawy o podatku od towarów i usług (art. 58 § 1 i 3 k.c.). W razie sporu o wysokość zastrzeżonego w umowie składnika ceny w postaci równowartości kwoty podatku od towarów i usług zdecydują okoliczności właściwe w świetle odpowiednich przepisów o podatku od towarów i usług.

Sąd Okręgowy podkreślił jednocześnie, że podwyższenie ceny (w znaczeniu określonym w ustawie o cenach) o kwotę podatku od towarów i usług, który nie był w niej pierwotnie ujęty, wymaga koniunktywnie zmiany umowy przez czynność prawną obu stron oraz tego, aby przepisy podatkowe statuowały w ogóle obowiązek podatkowy w odniesieniu do tego rodzaju czynności (transakcji).

Reasumując Sąd Okręgowy stwierdził, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega dostawa towarów, natomiast jeżeli wartość rynkowa nieruchomości wynikająca z operatu szacunkowego jest jedynym wynagrodzeniem należnym z tytułu dostawy nieruchomości, to stanowi – w myśl art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – kwotę należną zawierającą podatek od towarów i usług (o ile taki podatek od danej transakcji jest należny). Podstawą opodatkowania jest zatem wartość rynkowa pomniejszona o kwotę należnego podatku.

Mając na uwadze powyższe, Sąd Okręgowy stwierdził, że Sąd pierwszej instancji, ustalając cenę oraz należną wysokość zobowiązania podatkowego, powinien był wziąć pod uwagę przepisy podatkowe i określić podatek w ustalonej przez rzeczoznawcę cenie, gdyż podstawą opodatkowania przy transakcji zamiany jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku (art. 29 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług), która nie podlega negocjacji i wynikać musi z operatu szacunkowego.

Wątpliwości Sądu Okręgowego nie budziło przy tym, że cena w zakresie obejmującym bezpodstawnie ustalony podatek od towarów i usług jest świadczeniem nienależnym. Skoro więc cena została przez pozwanego określona w kwocie wyższej niż wynikająca z operatu szacunkowego, z naruszeniem dyspozycji art. 67 ust. 3a ustawy o gospodarce nieruchomościami, Sąd Okręgowy stwierdził, że prowadziło to do nieważności tak ukształtowanego postanowienia umownego (art. 58 § 1 k.c.).

Mając powyższe na uwadze, Sąd Okręgowy doszedł do przekonania, że na rzecz powodów, na podstawie art. 405 k.c. w zw. z art. 410 k.c., powinna zostać zasądzona kwota 22.981,20 zł – tytułem bezpodstawnie naliczonego i pobranego podatku od towarów i usług.

Skargę nadzwyczajną od wyroku Sądu Okręgowego w Ł. z 16 lutego 2018 r., sygn. akt III Ca (...), wniósł, na podstawie art. 89 § 1 w zw. z art. 115 § 1 i 1a ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Sądzie Najwyższym, powołując się na konieczność zapewnienia zgodności z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, Prokurator Generalny – zaskarżając go w całości.

Na podstawie art. 89 § 1 pkt 2 ustawy o Sądzie Najwyższym Prokurator Generalny zarzucił zaskarżonemu orzeczeniu naruszenie w sposób rażący prawa materialnego, tj. art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 oraz art. 2 pkt 6 i 27b oraz art. 29 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – w brzmieniu obowiązującym na dzień dokonania transakcji zamiany, tj. nadanym 1 czerwca 2005 r. ustawą z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 90, poz. 756), obowiązującym do 31 grudnia 2013 r., oraz przepisu art. 67 ust. 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami – przez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie wyrażające się w uznaniu, że zamiana nieruchomości stanowi na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług transakcję barterową, podczas gdy jest ona czynnością kwalifikowaną, jak potrącenie należności, oraz przyjęcie, że zgodnie z ww. przepisami podstawą jej opodatkowania jest wartość rynkowa działki określona przez biegłego w operacie szacunkowym na kwotę 104.460 zł, pomniejszona o podatek od towarów i usług, co oznacza, że podstawa opodatkowania wynosi 85.623 zł, a podatek od towarów i usług 18.837 zł, skutkujące uznaniem, że ustalony podatek od towarów i usług w wysokości 22.981,20 zł, gdzie jako podstawę opodatkowania przyjęto kwotę 104.460 zł, jest świadczeniem nienależnym i w konsekwencji uwzględnieniem powództwa, podczas gdy brak było takich podstaw z art. 405 k.c. w zw. z art. 410 k.c., bowiem podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług stanowi określona przez rzeczoznawcę wartość nieruchomości wskazana jako kwota 104.460 zł netto i

prawidłowe zastosowanie przepisów wymagało od Miasta Ł., jako czynnego podatnika podatku od towarów i usług, doliczenia do niej kwoty tego podatku.

Wobec powyższego Prokurator Generalny, na podstawie art. 91 § 1 ustawy o Sądzie Najwyższym, wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i orzeczenie co do istoty sprawy poprzez oddalenie apelacji powodów i orzeczenie o kosztach postępowania, w tym kosztach postępowania ze skargi nadzwyczajnej, stosownie do rozstrzygnięcia.

W odpowiedzi na skargę nadzwyczajną powodowie wnieśli o jej oddalenie oraz o zasądzenie na ich rzecz kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu ze skargi nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Stosownie do art. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Sądzie Najwyższym (t.j. Dz.U. 2021, poz. 154 ze zm.; dalej: u.SN) Sąd Najwyższy jest organem władzy sądowniczej powołanym do sprawowania wymiaru sprawiedliwości przez kontrolę nadzwyczajną prawomocnych orzeczeń sądowych w celu zapewnienia ich zgodności z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej przez rozpoznawanie skarg nadzwyczajnych.

Zgodnie z art. 89 § 1 u.SN, jeżeli jest to konieczne dla zapewnienia zgodności z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, od prawomocnego orzeczenia sądu powszechnego lub sądu wojskowego kończącego postępowanie w sprawie może być wniesiona skarga nadzwyczajna, o ile:

1) orzeczenie narusza zasady lub wolności i prawa człowieka i obywatela określone w Konstytucji lub

2) orzeczenie w sposób rażący narusza prawo przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie, lub

3) zachodzi oczywista sprzeczność istotnych ustaleń sądu z treścią zebranego w sprawie materiału dowodowego

- a orzeczenie nie może być uchylone lub zmienione w trybie innych nadzwyczajnych środków zaskarżenia.

Stosownie do art. 89 § 2 u.SN skargę nadzwyczajną może wnieść Prokurator Generalny, Rzecznik Praw Obywatelskich oraz, w zakresie swojej właściwości, Prezes Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej, Rzecznik Praw Dziecka, Rzecznik Praw Pacjenta, Przewodniczący Komisji Nadzoru Finansowego, Rzecznik Finansowy, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców i Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów.

Art. 89 § 3 u.SN przewiduje, że skargę nadzwyczajną wnosi się w terminie 5 lat od dnia uprawomocnienia się zaskarżonego orzeczenia, a jeżeli od orzeczenia została wniesiona kasacja albo skarga kasacyjna – w terminie roku od dnia ich rozpoznania. Niedopuszczalne jest uwzględnienie skargi nadzwyczajnej na niekorzyść oskarżonego wniesionej po upływie roku od dnia uprawomocnienia się orzeczenia, a jeżeli od orzeczenia została wniesiona kasacja albo skarga kasacyjna – po upływie 6 miesięcy od dnia jej rozpoznania.

Nie ulega wątpliwości, że skarżący – Prokurator Generalny – jest legitymowany do wniesienia skargi nadzwyczajnej w przedmiotowej sprawie zgodnie z art. 89 § 2 u.SN. Podobnie, brak jest wątpliwości co do tego, że zaskarżony wyrok Sądu Okręgowego w Ł. z 16 lutego 2018 r., sygn. akt III Ca (...), jest prawomocny i nie może zostać wzruszony w trybie innych nadzwyczajnych środków zaskarżenia, a także, że zachowany został przewidziany w art. 89 § 3 u.SN termin do wniesienia skargi nadzwyczajnej.

Jak wynika z treści art. 398¹³ § 1 k.p.c. Sąd Najwyższy rozpoznaje skargę kasacyjną w granicach zaskarżenia oraz w granicach podstaw; w granicach zaskarżenia bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania. Przepis ten, z mocy art. 95 pkt 1 u.SN, stosuje się w postępowaniu w sprawie skargi nadzwyczajnej.

Jednocześnie, w przedmiotowej sprawie nie zachodzą ograniczenia, o których mowa w art. 90 u.SN.

Zgodnie z treścią art. 91 § 1 zd. 2 u.SN Sąd Najwyższy oddala skargę nadzwyczajną, jeżeli stwierdzi brak podstawy do uchylenia zaskarżonego orzeczenia.

W rozpoznawanej sprawie należało stwierdzić brak podstaw do uchylenia zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego w Ł. z 16 lutego 2018 r., sygn. akt III Ca (...) – a to z następujących przyczyn.

W pierwszej kolejności podkreślenia wymaga szczególny, jak wynika już z samej nazwy – nadzwyczajny – charakter skargi uregulowanej w art. 89 i nast. u.SN.

O powyższym świadczy przede wszystkim sposób ukształtowania jej przesłanek (art. 89 § 1 u.SN) – gdzie konstrukcyjnym założeniem skargi nadzwyczajnej jest takie ich określenie, by służyła ona wyeliminowaniu z obrotu orzeczeń sądowych obarczonych wadami o fundamentalnym znaczeniu w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Chodzi to o orzeczenia rażąco niesprawiedliwe (por. uzasadnienie do projektu ustawy o Sądzie Najwyższym z 26 września 2017 r., druk sejmowy nr 2003). W konsekwencji, stwierdzone naruszenia muszą być na tyle poważne, by względ na całokształt zasady wynikającej z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej nakazywał ingerencję w powagę rzeczy osądzonej (por. postanowienie Sądu Najwyższego z 27 maja 2021 r., I NSNc 109/20; wyrok Sądu Najwyższego z 14 kwietnia 2021 r., I NSNc 5/21). Należy mieć bowiem na uwadze, że instytucja skargi nadzwyczajnej, umożliwiając, w przypadku stwierdzenia jej zasadności, uchylenie prawomocnego orzeczenia, stanowi wyjątek od konstytucyjnej zasady stabilności prawomocnych orzeczeń sądowych (art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej). Jednocześnie jest to środek nieprzysługujący stronom postępowania, które mogą jedynie w sposób niewiążący występować do organów, wymienionych w sposób enumeratywny w art. 89 § 2 u.SN, o złożenie skargi. Wniesienie skargi nadzwyczajnej jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy prawomocne orzeczenie kończące postępowanie w sprawie nie może być uchylone lub zmienione w trybie innych nadzwyczajnych środków zaskarżenia (art. 89 § 1 *in fine* u.SN). Od tego samego orzeczenia w interesie tej samej strony skarga może być wniesiona tylko raz (art. 90 § 1 u.SN). Limitacji poddano również ramy czasowe, w jakich skarga nadzwyczajna może zostać wniesiona (art. 89 § 3 u.SN, art. 115 § 1 u.SN). Ustanowiono zakaz powtórzenia w skardze nadzwyczajnej zarzutów, które

były już przedmiotem rozpoznawania skargi kasacyjnej lub kasacji przyjętej do rozpoznania przez Sąd Najwyższy (art. 90 § 2 u.SN), a także wyłączono dopuszczalność skargi w niektórych kategoriach spraw (art. 90 § 3 i 4 u.SN).

Jednocześnie, jak wynika z brzmienia art. 89 § 1 *in principio* u.SN, fundamentalne znaczenie z punktu widzenia oceny zasadności skargi nadzwyczajnej ma w każdym przypadku stwierdzenie konieczności zapewnienia – poprzez uchylenie zaskarżonego orzeczenia – zgodności z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Nieprzypadkowo bowiem cel, jaki wypełniać ma skarga nadzwyczajna, został wskazany w początkowej części art. 89 § 1 u.SN, jeszcze przed podstawami szczególnymi, limitując w istotny sposób zakres zastosowania tego środka prawnego. Taki wniosek potwierdza uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy o Sądzie Najwyższym oraz niektórych innych ustaw z 2 maja 2018 r. (druk sejmowy nr 2480), gdzie wskazano, że „niezależnie od przesłanek wskazanych w dotychczasowym brzmieniu art. 89 § 1 pkt 1-3, do wniesienia skargi nadzwyczajnej konieczne jest zaistnienie dodatkowego, wstępnego warunku, realizującego *expressis verbis* naczelną zasadę ustroju Rzeczypospolitej Polskiej wywodzącą się z art. 2 Konstytucji. W myśl zmienionego przepisu, skargę nadzwyczajną będzie można wnieść – niezależnie od zaistnienia bardziej szczegółowych przesłanek wymienionych w dalszej części 89 § 1 ustawy – tylko wtedy, gdy będzie to absolutnie niezbędne z punktu widzenia zasady demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej.”. W dalszej części cytowanego uzasadnienia podkreśla się, że „[p]ozytywne znaczenie z punktu widzenia przejrzystości ustawy ma także wyraźniejsze podkreślenie, że zaistnienie tej przesłanki jest samo w sobie warunkiem wstępnym, którego spełnienie jest wymagane do złożenia skargi nadzwyczajnej. Temu właśnie służy odmienna redakcja przepisu art. 89 § 1 i wskazanie tego warunku na samym jego początku, co bezpośrednio podkreśla, że konieczne jest jednocześnie jego spełnienie oraz zaistnienie którejś z sytuacji z pkt 1-3. Dodatkowo ustawodawca zwraca w ten sposób uwagę na wyjątkowy charakter skargi nadzwyczajnej.”.

W świetle powyższych uwag należy stwierdzić, że samo zaistnienie przesłanki szczegółowej wskazanej w art. 89 § 1 pkt 1-3 u.SN nie przesądza o konieczności wyeliminowania z obrotu wadliwego orzeczenia (por. postanowienie Sądu Najwyższego z 16 czerwca 2021 r., I NSNc 164/20; wyrok Sądu Najwyższego z 12 maja 2021 r., I NSNc 2/21). W każdym przypadku podstawowe znaczenie ma bowiem kwestia, czy wadliwość zaskarżonego orzeczenia powinna być usunięta z uwagi na naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, wyrażonej w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Zgodnie z art. 2 Konstytucji Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Z tej normy wywodzi się liczne szczegółowe zasady pochodne takie jak: zasada sprawiedliwości proceduralnej, zasada ochrony zaufania obywatela do państwa, zasada ochrony praw słuszenie nabytych, zasada ochrony interesów w toku, zasada niedziałania prawa wstecz, zasada *ne bis in idem* czy zakaz nadmiernej ingerencji. Przy konstruowaniu podstawy ogólnej skargi skarżący nie jest jednocześnie ograniczony katalogiem zasad pochodnych sformułowanych w judykaturze i doktrynie, może on więc powołać się także na inną zasadę pochodną, pod warunkiem jednak, że szczegółowo przedstawi tok rozumowania, w drodze którego wywiódł taką zasadę z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (postanowienia Sądu Najwyższego z: 30 czerwca 2018 r., I NSNp 3/19; 28 września 2020 r., I NSNc 51/19; 27 stycznia 2021 r., I NSNc 98/20).

W analizowanym przypadku podstawą stosunku prawnego powstałego między stronami była umowa zamiany, zawarta 11 maja 2009 r., w ramach której nieruchomość należąca pierwotnie do E. F. i M. F., położona w Ł. przy ul. P., została zajęta na potrzeby pasa drogowego drogi publicznej – w zamian za co otrzymali oni od Miasta Ł. inną nieruchomość, zlokalizowaną w Ł. przy ul. P. i Ż.. Zasadnym jest zatem stwierdzenie, że w ramach tej czynności prawnej, choć ma ono cywilnoprawny charakter, Miasto Ł. – które poprzez zawarcie umowy zamiany dążyło do realizacji zadań publicznych, wykonywanych przez nie jako przez jednostkę samorządu terytorialnego (gminę) – uczestniczyło w sprawowaniu władzy publicznej (art. 16 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej).

Podkreślenia wymaga, że skarga nadzwyczajna może odnieść skutek – polegający na uchyleniu zaskarżonego orzeczenia – tylko w sytuacji, gdy jest to niezbędne dla zapewnienia zgodności z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Zasada ta – a także zasady w stosunku do niej pochodne – przede wszystkim mają służyć jednostce, obywatelowi, chroniąc m.in.: jego zaufanie do państwa, stanowionego przez nie prawa i podejmowanych przez jego organy działań, zapewniając odpowiedni poziom bezpieczeństwa prawnego (poprzez m.in.: zakaz retroakcji, nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, zasadę *ne bis in idem*) i gwarantując ochronę praw przez niego nabytych, a także interesów w toku.

Odnosząc powyższe do realiów analizowanego przypadku skarżący podkreślił, że obowiązek podatkowy jest częścią życia każdego obywatela i pewność w tym zakresie jest konieczna, przy czym nikt bez podstawy prawnej z tego obowiązku nie może być zwolniony, bądź traktowany w sposób uprzywilejowany.

Z powyższego wynika, że rozpoznawana skarga nadzwyczajna została w istocie wniesiona na niekorzyść powodów E. F. i M. F. – obywateli – bazując na założeniu, że zostali oni w sposób bezpodstawny uprzywilejowani. W tym miejscu należy po raz kolejny przypomnieć, że podstawowym celem, w jakim powinna być wykorzystywana instytucja skargi nadzwyczajnej, jest ochrona praw i wolności jednostek, posiadających z natury rzeczy status strony słabszej w stosunku do organów państwa. Tylko w przypadku stwierdzenia – w sposób kategoryczny i niebudzący wątpliwości – że zaskarżone orzeczenie, mające walor prawomocności, oczywiście nie odpowiada standardom wywodzonym z zasady demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, a zatem nie zapewnia jednostce odpowiedniego poziomu ochrony jej praw i wolności, dopuszczalne jest uwzględnienie skargi nadzwyczajnej i uchylenie zakwestionowanego w niej orzeczenia. Skarga nadzwyczajna, jako ekstraordynaryjny środek zaskarżenia, musi być zatem uzasadniona okolicznościami o istotnym i niewątpliwym charakterze, a jednocześnie służyć korygowaniu tylko takich wad rozstrzygnięć jurysdykcyjnych, które mają charakter fundamentalny, niweczący podstawową funkcję wymiaru sprawiedliwości.

Mając na uwadze powyższe, Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że w rozpoznawanej sprawie nie została spełniona ogólna podstawa skargi nadzwyczajnej, o której mowa w art. 89 § 1 *in principio* u.SN. Przyjęcie optyki skarżącego nie daje się bowiem pogodzić z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, biorąc pod uwagę charakter stosunku prawnego, z którego wynikało dochodzone przez powodów roszczenie – gdzie umowa zamiany została *de facto* zawarta w celu wywłaszczenia na cele publiczne (zajęcia nieruchomości na potrzeby pasa drogowego drogi publicznej), a także okoliczność, że powodowie uzyskali od organu władzy publicznej – a dokładniej od organu podatkowego, jakim jest Dyrektor Izby Skarbowej w P., pozytywną dla siebie interpretację indywidualną. W tej konkretnej sytuacji uchylenie prawomocnego orzeczenia korzystnego dla powodów – jako jednostek działających w zaufaniu do państwa i jego organów – byłoby działaniem nadmiernym, skierowanym w istocie przeciwko obywatelowi, a zatem nieodpowiadającym zasadniczemu warunkowi stawianemu instytucji skargi nadzwyczajnej, którą można skutecznie wnieść tylko wtedy, gdy jest to absolutnie niezbędne z punktu widzenia zasady demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej.

Dodatkowo zwrócić należy uwagę, że skarżący nie uzasadnił, z jakich względów uchylenie zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego w Ł. z 16 lutego 2018 r., sygn. akt III Ca (...), miałoby być konieczne dla zapewnienia zgodności z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. W tym zakresie Prokurator Generalny ograniczył się do powołania art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i wyprowadzanej z niego pochodnej zasady zaufania obywatela do państwa, wskazując, że prawo powinno być stanowione i stosowane w ten sposób, aby możliwa była nie tylko przewidywalność działań organów państwa, ale także skuteczne zabezpieczanie dóbr życiowych człowieka i jego interesów. Tego twierdzenia nie sposób odnieść do realiów rozpoznawanej sprawy, gdzie skarga nadzwyczajna została wniesiona na korzyść strony będącej jednostką samorządu terytorialnego, wykonującą zadania publiczne. Skarżący nie podał także argumentów, które przemawiałyby za stwierdzeniem, że uchylenie zaskarżonego wyroku jest konieczne i niezbędne dla

zaprowadzenia stanu tzw. „sprawiedliwego wyrokowania” – nie wykazał, aby dalsze funkcjonowanie tego orzeczenia w obrocie godziło w fundamentalne w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej wartości, w szczególności w zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa, zasadę pewności prawa czy zasadę prawdy materialnej. Nie sposób zatem stwierdzić, aby zaskarżony wyrok Sądu Okręgowego w Ł. z 16 lutego 2018 r., sygn. akt III Ca (...), był rażąco niesprawiedliwy, a jego utrzymanie w mocy pozostawało w sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej.

Mając na uwadze powyższe, Sąd Najwyższy, na podstawie art. 91 § 1 zd. 2 u.SN, orzekł jak w sentencji wyroku.

O kosztach postępowania ze skargi nadzwyczajnej Sąd Najwyższy orzekł na podstawie art. 398¹⁸ k.p.c. w zw. z art. 95 pkt 1 u.SN.