



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

8 sierpnia 2024 r.

Sąd Najwyższy w Izbie Cywilnej w składzie:

SSN Paweł Grzegorzczak (przewodniczący)

SSN Monika Koba (sprawozdawca)

SSN Dariusz Zawistowski

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym 8 sierpnia 2024 r. w Warszawie
skargi kasacyjnej Gminy S.

od wyroku Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu

z 14 lipca 2021 r., I ACa 125/21,

w sprawie z powództwa Gminy S.

przeciwko Skarbowi Państwa - Samorządowemu Kolegium Odwoławczemu
we Wrocławiu

o zapłatę,

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi
Apelacyjnemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania oraz
rozstrzygnięcia o kosztach postępowania kasacyjnego.**

Monika Koba

Paweł Grzegorzczak

Dariusz Zawistowski

UZASADNIENIE

Wyrokiem z 26 października 2017 r. Sąd Okręgowy we Wrocławiu zasądził
od pozwanego Skarbu Państwa – Samorządowego Kolegium Odwoławczego
we Wrocławiu (dalej: „SKO”) na rzecz powódki Gminy S. (dalej: „Gmina”) kwotę

6 771 786 zł wraz z ustawowymi odsetkami za opóźnienie od 31 stycznia 2017 r. tytułem odszkodowania, oddalając powództwo w pozostałej części i orzekając o kosztach procesu.

Sąd Apelacyjny we Wrocławiu wyrokiem z 29 czerwca 2018 r., wobec stwierdzenia nieważności postępowania, uchylił wyrok Sądu Okręgowego w części uwzględniającej powództwo i orzekającej o kosztach postępowania i w tym zakresie przekazał sprawę temu Sądowi do ponownego rozpoznania. Zażalenie powódki na powyższy wyrok zostało przez Sąd Najwyższy oddalone postanowieniem z 11 stycznia 2019 r.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd Okręgowy we Wrocławiu wyrokiem z 27 października 2020 r. oddalił powództwo i orzekł o kosztach postępowania.

Ustalił między innymi, że uchwałą z 24 listopada 2005 r. Rada Gminy Ś. ustaliła wysokość rocznych stawek podatku od nieruchomości. 16 stycznia 2006 r. Miejskie Przedsiębiorstwo Wodociągów i Kanalizacji spółka z ograniczoną odpowiedzialnością we W. (dalej: „MPWiK”) złożyło deklarację podatku od nieruchomości za 2006 r., określając jego łączną kwotę na 1 889 819 zł. Postanowieniem z 13 listopada 2006 r. Wójt Gminy Ś. (dalej: „Wójt”) wszczął z urzędu postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2006 r. MPWiK złożyło korektę deklaracji podatku od nieruchomości za 2006 r., określając łączną jego kwotę na 1 889 817 zł, a następnie uregulowało podatek w wysokości odpowiadającej kwocie zadeklarowanej.

Decyzją z 30 marca 2007 r., Wójt określił MPWiK wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2006 r. w kwocie 6 475 222 zł. Decyzją z 11 grudnia 2007 r. SKO po rozpoznaniu odwołania MPWiK uchyliło tę decyzję i przekazało sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Decyzją z 20 sierpnia 2009 r., Wójt określił ponownie MPWiK wysokość zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości za 2006 r. w kwocie 6 495 092 zł. Decyzją z 17 listopada 2009 r., SKO po rozpatrzeniu odwołania MPWiK ponownie uchyliło tę decyzję i przekazało sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Decyzją z 14 lipca 2010 r., Burmistrz S. (dalej: „Burmistrz”) określił wysokość zobowiązania MPWiK z tytułu podatku od nieruchomości za 2006 r. w kwocie 6 495 092 zł. Uznał, że w stosunku do podatnika nie było podstaw do zastosowania preferencyjnej stawki podatku od gruntów zajętych na zbiorniki wodne retencyjne, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31, ze zm. – dalej: „u.p.o.l”), gdyż użytkowane przez spółkę grunty z wodami podziemnymi nie tworzyły zbiornika retencyjnego.

Decyzją z 21 lutego 2011 r. SKO orzekając na skutek odwołania podatnika uchyliło tę decyzję i orzekając co do istoty sprawy określiło zobowiązanie z tytułu podatku od nieruchomości za 2006 r. w kwocie 1 998 824, 16 zł. Postanowieniem z 9 czerwca 2011 r., SKO na podstawie art. 248 § 1 i § 2 pkt 1 w zw. z art. 165 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 – dalej: „o.p.” lub „ordynacja podatkowa”) wszczęło z urzędu postępowanie w celu zbadania zgodności z prawem decyzji SKO z 21 lutego 2011 r., a następnie decyzją z 27 lipca 2011 r., stwierdziło nieważność tej decyzji. W uzasadnieniu wskazano, że została ona wydana z rażącym naruszeniem prawa z powodu wadliwego ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2006 r. w związku z zastosowaniem błędnej stawki tego podatku w odniesieniu do gruntów pozostałych (0,20 zł zamiast 0,25 zł).

Decyzją z 12 października 2011 r. SKO, ponownie uchyliło decyzję organu pierwszej instancji i określiło MPWiK zobowiązanie z tytułu podatku od nieruchomości za 2006 r. w kwocie 1 998 900, 41 zł, uznając, że grunty były w większości zajęte na zbiornik wodny retencyjny, zastosowanie wobec nich powinna zatem znaleźć stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) u.p.o.l.

Powódka zwróciła się do Prokuratury Rejonowej w Oławie z prośbą o rozważenie możliwości wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (dalej: „WSA”) na decyzję SKO z 12 października 2011 r., z uwagi na jej rażącą niezgodność z prawem, a w konsekwencji spowodowanie zmniejszenia wpływów budżetowych Gminy.

Wyrokiem z 30 sierpnia 2012 r., WSA - po rozpoznaniu skargi Prokuratora Rejonowego w Oławie na decyzję SKO z 12 października 2011 r., - uchylił zaskarżoną decyzję. Stwierdził, że wykładnia art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) u.p.o.l, w zakresie użytego w nim pojęcia "zbiornik wodny retencyjny" powinna nastąpić w oparciu o jego literalną treść przyjmowaną na gruncie języka etnicznego, bez potrzeby odwoływania się do opinii biegłych. Organ odwoławczy zastąpił natomiast definicję zbiornika retencyjnego, używaną na gruncie języka etnicznego pojęciem technicznym, do którego przepis ten się nie odwołuje.

W konsekwencji przyjął, że w sprawie do gruntów użytkowanych przez podatnika powinien mieć zastosowanie art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. przewidujący wyższą stawkę podatku od nieruchomości tak, jak za wykorzystywanie gruntów w związku z działalnością gospodarczą. Zdaniem WSA nie było potrzeby, aby w celu wyjaśnienia pojęcia „zbiornika retencyjnego” powoływać biegłych, już bowiem w oparciu o literalne brzmienie tego pojęcia organ odwoławczy powinien móc dokonać osądu, czy zbiornik wód podziemnych mógł być uznany za zbiornik retencyjny, zwłaszcza że dysponował w tym zakresie kompletnym materiałem dowodowym opisującym cechy spornych terenów.

Odnosząc się do podniesionej przez MPWiK kwestii przedawnienia zobowiązania w podatku od nieruchomości wskazał, że zobowiązanie spółki z tego tytułu za 2006 r. zgodnie z art. 70 § 1 o.p. w zw. z art. 6 ust. 9 pkt 3 u.p.o.l. powinno ulec przedawnieniu z końcem 2011 r. Jednocześnie jednak uznał, że nie ma możliwości wypowiedzenia się w tym przedmiocie, okoliczność ta nie była bowiem przedmiotem oceny w postępowaniu podatkowym.

Wyrokiem z 26 lutego 2015 r., Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: „NSA”) oddalił skargę kasacyjną MPWiK od wyroku WSA dzieląc argumentację przedstawioną w zaskarżonym wyroku. Nie zgodził się jedynie z poglądem, że skoro okoliczność przedawnienia zobowiązania podatkowego nie była przedmiotem oceny w postępowaniu podatkowym, to pozbawia to Sąd możliwości wypowiedzania się w tym przedmiocie. Podkreślił, że sąd bierze pod uwagę wszelkie naruszenia prawa, a także wszystkie przepisy, które powinny znaleźć zastosowanie w sprawie, w tym odnoszące się do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, niezależnie

od wniosków podniesionych w skardze. Jednocześnie jednak zaznaczył, że stwierdzenie przez sąd naruszenia prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, w tym przepisów regulujących przedawnienie zobowiązania podatkowego, nie powoduje bezprzedmiotowości postępowania sądowoadministracyjnego, lecz stanowi podstawę do uchylenia decyzji w całości albo w części, co też miało miejsce w tej sprawie.

18 marca 2015 r. MPWiK złożył korekty deklaracji w sprawie podatku od nieruchomości za lata 2014 i 2015. Za rok 2014 kwota podatku została wskazana na 5 954 730,12 zł, a za rok 2015 na 5 954 047,49 zł. Za rok 2014 kwota zwiększenia podatku została wskazana na 5 951 679 zł, a za rok 2015 na 5 950 984 zł.

Decyzją z 29 lipca 2015 r., SKO po rozpatrzeniu odwołania MPWiK od decyzji z 14 lipca 2010 r., określającej wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2006 r. w kwocie 6 495 092 zł - na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) o.p. uchyliło decyzję organu pierwszej instancji i umorzyło postępowanie w sprawie, z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego z dniem 31 grudnia 2011 r.

W tak ustalonym stanie faktycznym Sąd Okręgowy nie analizując pozostałych przesłanek odpowiedzialności pozwanego uznał, że powództwo nie zasługiwało na uwzględnienie z uwagi na nie poniesienie przez powódkę szkody pozostającej w związku przyczynowym z działaniami lub zaniechaniami pozwanego z których szkoda wynikła (art. 361 § 1 i 2 k.c.)

Wskazał, że powódka upatrywała szkody w uszczupleniu jej majątku przez brak wpływu do budżetu Gminy kwoty należnej od MPWiK z tytułu podatku od nieruchomości za rok 2006 wynoszącej 6 495 092 zł (w tym 4 496 191,59 zł należnego podatku od nieruchomości oraz odsetki za zwłokę w kwocie 2 277 441 zł). Suma tych kwot wyraża wartość środków, które wpłynęłyby do budżetu Gminy, gdyby 12 października 2011 r. SKO nie wydało decyzji naruszającej prawo. Podstawą wyliczenia wysokości szkody było twierdzenie, że w przypadku nie doprowadzenia do przedawnienia zobowiązania podatkowego, kwota podatku od nieruchomości za 2006 r. obciążająca MPWiK wyniosłaby łącznie 6 495 092 zł.

Sąd Okręgowy wskazał, że zgodnie z art. 6 ust. 9 pkt 1 i 3 u.p.o.l., MPWiK złożyło deklarację podatkową i zapłaciło podatek w kwocie w nim wskazanej

(ostatecznie 1 889 817 zł). Zgodnie zaś z art. 21 § 2 o.p., jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, podatek wskazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 o.p.).

Organ podatkowy pierwszej instancji zakwestionował dane zawarte w deklaracji samowymiarowej MPWiK i wszczął postępowanie podatkowe celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Nieostateczna decyzja z 14 lipca 2010 r. określająca wysokość zobowiązania podatkowego MPWiK na kwotę, na którą powołuje się powódka uzasadniając wysokość dochodzonego roszczenia, została jednak ostatecznie uchylona decyzją SKO z 29 lipca 2015 r., a postępowanie w sprawie umorzono z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego. Nie jest już zatem obecnie możliwe wydanie nowej decyzji administracyjnej określającej wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2006 r., albowiem odmiennie od zobowiązania cywilnoprawnego, wskutek upływu terminu przedawnienia zobowiązanie podatkowe wygasa (art. 59 § 1 pkt 9 o.p.).

Jednocześnie sposób ustalenia istnienia zobowiązania podatkowego i jego wysokości uregulowany jest przepisami prawa podatkowego i należy do wyłącznej kompetencji organów podatkowych i sądów administracyjnych. Sąd powszechny nie może zatem rozstrzygać samodzielnie o istnieniu lub nieistnieniu obowiązku podatkowego. Orzekając natomiast o żądaniu powódki powinien ustalić wysokość szkody, co sprowadzałoby się to do ustalenia wysokości podatku, do czego sąd nie posiada kompetencji. Sąd powszechny nie może bowiem samodzielnie ani stwierdzić obowiązku zapłaty podatku, ani obliczyć kwoty podatku, gdyż wiązałoby się to z wkroczeniem w kompetencje organów podatkowych i sądów administracyjnych. W konsekwencji przyjął, że z braku wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2006 r. na kwotę inną niż wskazana w deklaracji samowymiarowej MPWiK, tylko złożona przez spółkę deklaracja może stanowić podstawę dla ustaleń co do kwoty podatku

od nieruchomości należnego za rok 2006, którą spółka obowiązana była uiścić na rzecz Gminy. Sąd nie może natomiast ustalić, że wysokość właściwego zobowiązania podatkowego podlegającego wpłacie na rzecz Gminy byłaby wyższa niż wskazana w deklaracji.

W ocenie Sądu Okręgowego powódka nie wykazała szkody także z tego względu, że nawet gdyby decyzja z 14 lipca 2011 r. uzyskała walor ostateczności, to i tak nie byłoby to równoznaczne z uzyskaniem przez Gminę wpływu do budżetu kwoty podatku od nieruchomości w wysokości dochodzonej pozwem. Brak bowiem dowodu na to, że podatnik ostatecznie uiściłby dobrowolnie albo przymusowo całą dochodzoną w niniejszym postępowaniu kwotę.

Wobec nie wykazania przez powódkę szkody Sąd Okręgowy za zbędne uznał odnoszenie się do pozostałych przesłanek uzasadniających odpowiedzialność odszkodowawczą pozwanego, a także zgłoszonych przez niego zarzutów, w tym dotyczących przedawnienia roszczenia czy też przyczynienia się powódki do powstania szkody.

Wyrokiem z 14 lipca 2021 r. Sąd Apelacyjny we Wrocławiu oddalił apelację powódki, dzieląc w pełni ustalenia faktyczne i oceny prawne Sądu Okręgowego oraz uznając zarzuty apelacji za bezzasadne.

Podkreślił, że powódka dochodząc odszkodowania w postaci utraconych korzyści skoncentrowała na cywilistycznym charakterze swojego roszczenia, pomijając jego aspekt podatkowy. Samo stwierdzenie niezgodności z prawem decyzji administracyjnej, nie przesądza natomiast jeszcze o powstaniu odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa (art. 417¹ § 2 k.c.). Wypełnia dopiero jedną z przesłanek tej odpowiedzialności, nie dowodzi natomiast automatycznie istnienia szkody i związku przyczynowego (art. 361 § 1 i 2 k.c.).

Skoro szkodą jest uszczuplenie dochodów powódki w zakresie podatku od nieruchomości, to skarżąca pominęła, że sądy nie mogą samodzielnie rozstrzygać o istnieniu lub nieistnieniu zobowiązania podatkowego. W konsekwencji mające kluczowe znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy określenie wysokości podatku od nieruchomości, który powinna uiścić MPWiK za 2006 r. nie jest możliwe. Bez poczynienia tego ustalenia Sąd nie ma natomiast możliwości ustalenia

wysokości szkody doznanej przez powódkę. Sprawy dotyczące zobowiązań podatkowych należą do kompetencji organów administracji, co uniemożliwia sądowi powszechnemu antycypowanie treści decyzji wymierzającej wysokość podatku, jaka ewentualnie mogłaby zapaść w stosunku do MPWiK, gdyby nie doszło do umorzenia postępowania.

Zgodnie z art. 21 § 2 o.p., jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, podatek wskazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Z uwagi na niewydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego MPWiK z tytułu podatku od nieruchomości za 2006 r. na kwotę inną niż wskazana w deklaracji zobowiązanego, jedynie złożona przez spółkę deklaracja może stanowić podstawę ustalenia wysokości należnego podatku za 2006 r. Nie jest możliwe ustalenie przez sąd zobowiązania podatkowego należnego powódce w wysokości przekraczającej kwotę wskazaną w deklaracji. Skoro decyzji wymiarowej nie ma w obrocie prawnym z uwagi na jej uchylenie i umorzenie postępowania, a wysokość podatku została oparta na deklaracji MPWiK i w tej kwocie uiszczona przez podatnika, nie doszło do powstania szkody.

W konsekwencji nie można także ustalić, czy zachodzi adekwatny związek przyczynowy pomiędzy wydaniem decyzji a ewentualną szkodą powódki. Ponadto, powódka nie wykazała także okoliczności, które mogłyby świadczyć o kwalifikowanej przewlekłości postępowania przed SKO.

Z uwagi na obowiązującą w prawie podatkowym zasadę określoności zobowiązania podatkowego oraz wyłączną kompetencję organów podatkowych (sądów administracyjnych) do określania wysokości tych zobowiązań Sąd Apelacyjny nie znalazł także podstaw do zastosowania art. 322 k.p.c. Wykluczone jest bowiem szacowanie i określanie przybliżonych kwot należnego podatku według oceny sądu powszechnego. Jedynym dopuszczalnym przez przepisy dowodem określającym wysokość zobowiązania podatkowego jest bowiem deklaracja podatkowa względnie ostateczna decyzja administracyjna (art. 21 § 2 i 3 o.p.). Wskazał także, że wyroki WSA i NSA nie określiły konkretnej kwoty podatku od nieruchomości za 2006 r. należnego od MPWiK, a jedynie wskazały, jakie założenia powinny przyjąć organy administracji przy ustalaniu tego

podatku. Ponadto, z uwagi na przedawnienie roszczenia podatkowego, którego konsekwencją było umorzenie postępowania nie było możliwości wydania w postępowaniu administracyjnym decyzji merytorycznej. Po upływie terminu przedawnienia wierzyciel nie może skutecznie domagać się od dłużnika zachowania wynikającego z treści zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie takie, chociażby nieopłacone wygasa łącznie z odsetkami za zwłokę, stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem a wierzycielem podatkowym przestaje istnieć, a wierzyciel mimo braku zaspokojenia nie ma już prawa egzekwować zobowiązania. Przedawnienie uniemożliwia również wydanie nowej decyzji administracyjnej określającej wysokość podatku należnego za dany okres rozliczeniowy.

W skardze kasacyjnej powódka zaskarżyła wyrok Sądu Apelacyjnego w całości, wnosząc o jego uchylenie i orzeczenie co do istoty sprawy poprzez zmianę wyroku Sądu Okręgowego i uwzględnienie powództwa w całości wraz z kosztami postępowania za obie instancje i kosztami postępowania kasacyjnego ewentualnie uchylenie i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania kasacyjnego.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzuciła:

1. naruszenie art. 322 w zw. z art. 391 § 1 k.p.c. przez jego niezastosowanie i bezpodstawne utożsamienie ustalenia wysokości szkody w sprawie cywilnej z określeniem kwoty należnego podatku zastrzeżonym kompetencyjnie dla organu podatkowego;
2. naruszenie prawa materialnego:
 1. art. 361 § 1 i § 2 w zw. z art. 417¹ § 2 k.c. - poprzez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że:
 1. uszczuplenie dochodów powódki o niezapłacony podatek od nieruchomości nie jest jej szkodą w rozumieniu art. 361 § 1 k.c., skoro zobowiązanie podatkowe nie zostało ustalone przez właściwy organ podatkowy, podczas gdy ustalone w sprawie okoliczności dają dostateczną podstawę do stwierdzenia wystąpienia szkody polegającej na uszczupleniu dochodów, a wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego jest dla oceny wystąpienia szkody irrelewantne;

2. w okolicznościach sprawy nie można ustalić, czy zachodzi adekwatny związek przyczynowy pomiędzy wydaniem przez pozwanego decyzji a ewentualną szkodą, podczas gdy ustalone w sprawie okoliczności dają dostateczną podstawę do przesądzenia o adekwatnym związku przyczynowym pomiędzy wadliwą decyzją, a uszczupleniem dochodów powódki;
3. warunkiem ustalenia powstania szkody, jej wysokości oraz adekwatnego związku przyczynowego jest ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego MPWiK, co wykracza poza kompetencje sądu powszechnego i tym samym wprowadzenie nieznanej przepisom kodeksu cywilnego przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej za wydanie wadliwej decyzji, polegającej na obowiązywaniu w obrocie prawnym decyzji zgodnej z prawem;
4. art. 21 § 2 w zw. z art. 21 § 1 pkt 1 i § 3 o.p. w zw. z art. 6 ust. 9 u.p.o.l. - poprzez ich błędną wykładnię, wyrażającą się twierdzeniem że „z uwagi na niewydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego MPWiK z tytułu podatku od nieruchomości za 2006r. na kwotę inną niż wskazana w deklaracji samowymiarowej zobowiązanego, jedynie deklaracja może stanowić podstawę ustalenia wysokości należnego podatku za 2006 r., która to wykładnia pomija fakt, że zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości należnym od osób prawnych powstaje z mocy prawa, zatem jego rzeczywista wysokość wynika z obowiązujących przepisów prawa, a nie z deklaracji samowymiarowej, a zobowiązanie, które powstało z mocy prawa wykonane w innej wysokości niż wysokość rzeczywista jest zobowiązaniem niewykonanym.

Pozwany w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje: .

W pierwszej kolejności podkreślenia wymaga, że Sąd Najwyższy nie rozpoznaje sprawy tylko skargę kasacyjną, w granicach zaskarżenia i podstaw i nie może wykraczać poza te granice, z wyjątkiem wzięcia z urzędu pod uwagę nieważności postępowania przed sądem drugiej instancji (art. 398¹³ § 1 k.p.c.).

Przy rozpoznawaniu skargi jest przy tym związany podstawą faktyczną zaskarżonego orzeczenia, a w postępowaniu kasacyjnym nie jest dopuszczalne powoływanie nowych faktów i dowodów ani kwestionowanie ustalenia faktów i oceny dowodów (art. 398³ § 3 i 398¹³ § 2 k.p.c.).

Zastrzeżenie to jest istotne Sąd Apelacyjny skoncentrował się bowiem wyłącznie na niewykazaniu przez powódkę szkody pozostającej w związku przyczynowym z decyzją, którą powódka wskazała jako jej źródło. Nie badał natomiast merytorycznej zasadności powództwa z perspektywy pozostałych przesłanek, o których mowa w art. 417¹ § 2 k.c. Nie analizował także znacznej części zarzutów podniesionych przez pozwanego, przy jego koncepcji rozstrzygnięcia sprawy, nie miało to bowiem istotnego znaczenia. Badanie skargi kasacyjnej dotyczyć zatem może jedynie zasadności stanowiska Sądu Apelacyjnego w kwestiach poruszonych w podstawach skargi, którym nie można odmówić słuszności.

Trafnie Sąd Apelacyjny wskazał, że zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia zobowiązanemu decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.) albo w razie zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). W przypadku podatku od nieruchomości obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku (art. 6 ust. 1 u.p.o.l. w zw. z art. 21 § 1 pkt 1 o.p). Zgodnie z art. 6 ust. 9 u.p.o.l. osoby prawne są obowiązane składać w terminie do dnia 31 stycznia, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku oraz odpowiednio skorygować deklaracje w terminie 14 dni od zaistnienia zdarzenia uzasadniającego obowiązek korekty, a także wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości - bez wezwania – na rachunek właściwej gminy.

Jeżeli podatnik podatku od nieruchomości złoży deklarację podatkową to podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, chyba że w postępowaniu

podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub części podatku, nie złożył deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 2 i 3 o.p.).

Zastosowanie tych przepisów w stosunku do podatnika (MPWiK) oznacza, że wobec ostatecznego umorzenia decyzją SKO z 29 lipca 2015 r. postępowania w sprawie podatku od nieruchomości za 2006 r. ze względu na przedawnienie zobowiązania podatkowego, wyniosło ono w stosunku do Gminy tyle, ile wykazał w deklaracji podatkowej (art. 21 § 2 o.p.).

Ostateczne ukształtowanie wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości w relacji między powódką a podatnikiem nie oznacza, że jest ona pozbawiona możliwości wykazywania poniesienia szkody, której źródłem jest decyzja SKO. Sąd nie będzie bowiem w postępowaniu cywilnym wkraczał w kompetencje organów podatkowych i sądów administracyjnych celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego podatnika, które zostało już ostatecznie ukształtowane. Rolą sądów będzie natomiast ustalenie, czy na skutek takiego ukształtowania tego obowiązku, będącego wynikiem wydania ostatecznej decyzji niezgodnej z prawem (art. 417¹ § 2 k.c.), doszło po stronie powódki (beneficjenta podatku) do szkody w wysokości różnicy między podatkiem należnym a zadeklarowanym (art. 361 § 2 k.c.).

Akceptacja poglądu Sądu Apelacyjnego oznaczałaby, że nie byłoby możliwe egzekwowanie przez beneficjenta podatku od sprawcy szkody odpowiedzialności odszkodowawczej za wydanie niezgodnej z prawem decyzji administracyjnej dotyczącej zobowiązania podatkowego. Wymogiem dochodzenia odszkodowania byłoby bowiem obowiązywanie w obrocie prawnym decyzji zgodnej z prawem. Z kolei istnienie decyzji zgodnej z prawem z natury rzeczy wykluczałoby powstanie po stronie powódki jakiegokolwiek szkody.

W konsekwencji trafnie skarżąca zarzuca, że Sąd Apelacyjny stwierdzając, że wobec umorzenia postępowania w sprawie określenia wysokości podatku od nieruchomości nie jest możliwe wykazanie przez powódkę szkody, bezpodstawnie utożsamił ustalenie wysokości szkody w sprawie cywilnej w postaci

utraconych korzyści z określeniem kwoty podatku, co nie jest przedmiotem postępowania cywilnego. Rzeczą Sądu w przypadku dochodzenia szkody będącej skutkiem niezgodnej z prawem decyzji administracyjnej, w przypadku przedstawienia prejudykatu potwierdzającego tę niezgodność (art. 417¹ § 2 k.c.) jest ustalenie, czy doszło do szkody w rozumieniu art. 361 § 2 k.c., bez względu na to, czy w relacji z podatnikiem beneficjentowi podatku wobec skutków niezgodnej z prawem decyzji administracyjnej podatek ten przysługuje.

Istotą sprawy jest właśnie to, że powódka domaga się odszkodowania odpowiadającego różnicy między podatkiem jej należnym a podatkiem uiszczonym przez podatnika twierdząc, że gdyby nie niezgodne z prawem działania pozwanego uzyskałaby wpływ do budżetu w kwocie dochodzonej pozwem w zakresie należnego od MPWiK podatku od nieruchomości za 2006 r. W konsekwencji nie zasługuje na podzielenie stanowisko Sądu Apelacyjnego, że wobec umorzenia postępowania prowadzonego na podstawie art. 21 § 3 o.p., nie jest możliwe wykazanie związku przyczynowego między decyzją niezgodną z prawem a szkodą dochodzoną pozwem. Gdyby funkcjonowała w obrocie prawnym decyzja określająca zobowiązanie podatkowe MPWiK, a nie umarzająca postępowanie wobec przedawnienia tego zobowiązania, to powódka nie mogłaby wykazać szkody, bo by jej nie poniosła.

Szkoda w postaci utraconych korzyści musi być natomiast przez poszkodowanego wykazana z tak dużym prawdopodobieństwem, aby uzasadniała w świetle doświadczenia życiowego przyjęcie, że utrata korzyści rzeczywiście nastąpiła, jako typowe następstwo zdarzeń w zaistniałym układzie stosunków i warunków oraz zwyczajnym biegu rzeczy. Poziom prawdopodobieństwa fikcyjnego przebiegu zdarzeń musi być tak wysoki, że nakazuje w świetle osiągnięć wiedzy i przy uwzględnieniu zasad doświadczenia życiowego wykluczyć możliwe alternatywne modele i uznać, że wypadki najpewniej potoczyłyby się według przyjętej hipotezy. Ze względu na cel tworzenia alternatywnego świata zdarzeń hipotetycznych musi on w maksymalnym stopniu odtwarzać rzeczywistość w całej jej złożoności. Jeżeli wyłączenie zdarzenia szkodzącego powoduje, że prawdopodobieństwo uzyskania korzyści przez poszkodowanego jest większe niż inny hipotetyczny przebieg zdarzeń, szkodę można uznać za utraconą korzyść,

w przeciwnym razie ma ona charakter ewentualny i jako taka nie podlega naprawieniu (zob. m.in. wyroki Sądu Najwyższego z 3 października 1979 r., II CR 304/79, OSNCP 1980, nr 9, poz. 164; z 28 stycznia 1999 r., III CKN 133/98, niepubl.; z 21 czerwca 2002 r., IV CKN 382/00, MoP 2003, nr 1, str. 33; z 28 kwietnia 2004 r., III CK 495/02, niepubl., z 26 stycznia 2005 r., V CK 426/04, IC 2005, nr 11, str. 49; z 20 stycznia 2011 r., I CSK 200/10, niepubl.; i z 11 kwietnia 2014 r., I CSK 291/13, niepubl.). Specyficzny charakter tej szkody przekłada się na trudności dowodowe związane z jej wykazaniem.

W analizowanym przypadku – abstrahując od pozostałych przesłanek odpowiedzialności z art. 417¹ § 2 k.c. - wysokość szkody odpowiada różnicy między kwotą uzyskaną od podatnika z tytułu podatku od nieruchomości za 2006 r., a kwotą, która zostałaby przez niego uiszczona, gdyby nie wydanie decyzji niezgodnej z prawem. Co do zasady będzie ona zatem odpowiadać różnicy między kwotą zapłaconą przez podatnika z tytułu podatku od nieruchomości zgodnie z deklaracją (art. 21 § 2 o.p. i art. 6 ust. 9 u.p.o.l.), a kwotą, którą by zapłacił wraz z odsetkami, gdyby zapadła zgodna z prawem decyzja określająca jego zobowiązanie podatkowe (art. 21 § 3 o.p.).

W przypadku powstania zobowiązania podatkowego z mocy prawa powstaje ono samoistnie z chwilą zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie (materialnego prawa podatkowego). Przy zobowiązaniu podatkowym dotyczącym podatku od nieruchomości obciążającym osoby prawne następuje przeniesienie obowiązków wymiarowych na podatnika. Deklaracja podatkowa jest oświadczeniem wiedzy podatnika korzystającym z domniemania prawdziwości i jednocześnie metodą poboru podatku. Nie oznacza to jednak, że zadeklarowany podatek odpowiada podatkowi rzeczywiście obciążającemu podatnika. Okoliczność, że w stosunku do podatnika z uwagi na umorzenie postępowania jedynie podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 o.p.), nie oznacza, że w przypadku, gdyby doszło do wydania decyzji na podstawie art. 21 § 3 o.p. rzeczywista wysokość zobowiązania podatkowego nie mogłaby być inna niż wykazana w deklaracji, co ma kluczowe znaczenie z perspektywy wysokości szkody dochodzonej przez skarżącą.

Zarzuty naruszenia art. 361 § 1 i 2 w zw. z art. 417¹ § 2 k.c., a także art. 21 § 2 w zw. z art. 21 § 1 pkt 1 i § 3 o.p. w zw. z art. 6 ust. 9 u.p.o.l. zasługują zatem na uwzględnienie. Sąd Apelacyjny wyszedł bowiem z wadliwego założenia, że brak decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego MPWiK nie pozwala mu ocenić wysokości doznanej przez powódkę szkody.

Rozważanie istnienia podstaw do zastosowania w sprawie art. 322 k.p.c. jest przedwczesne; kwestia wysokości szkody będzie bowiem dopiero przedmiotem ustaleń i rozważań Sądu Apelacyjnego. Naruszenie art. 322 k.p.c. może nastąpić, gdy szkoda została udowodniona co do zasady, a wykazanie jej wysokości jest niemożliwe lub nader utrudnione. Przesłanki stosowania i zasady ustalania odpowiedniej sumy w rozumieniu tego przepisu wynikają z utrwalonego orzecznictwa Sądu Najwyższego (zob. m.in. wyroki Sądu Najwyższego: z 17 lutego 2009 r., I PK 160/08, OSNP 2010, nr 17-18, poz. 213; z 19 grudnia 2013 r., II CSK 179/13, OSNC-ZD nr B/2015, poz. 22; z 14 lutego 2007r, II CSK 423/06, niepubl., z 30 maja 2000r., IV CKN 919/00, niepubl.; z 9 listopada 2011r., II CNP 23/11, niepubl.; z 20 października 1999 r., III CKN 381/98, niepubl.; z 14 lipca 2004 r., IV CK 573/03, niepubl.; z 21 listopada 2008 r., V CSK 207/08, niepubl.; z 2 czerwca 2010 r., III CSK 245/09, niepubl.; i z 17 listopada 2010r., I CSK 671/09, niepubl.).

W analizowanym przypadku Sąd Apelacyjny błędnie przyjął, że szkodę w postaci uszczuplenia budżetu Gminy o należny podatek od nieruchomości można wykazać tylko poprzez przedstawienie decyzji o ustaleniu wysokości podatku w wysokości odpowiadającej szkodzie. Bezprzedmiotowe jest zatem rozważanie, czy istniały podstawy do przyznania odszkodowania na podstawie art. 322 k.p.c., według oceny Sądu opartej na wszechstronnym rozważeniu wszystkich okoliczności sprawy. Na przeszkodzie stosowaniu tego przepisu nie stoi jednak ani zasada określoności zobowiązania podatkowego ani brak decyzji określającej wysokość podatku od nieruchomości za 2006 r. w stosunku do MPWiK. Zobowiązanie podatnika nie jest bowiem przedmiotem sprawy.

Mając na względzie, że Sąd Apelacyjny wyszedł z odmiennych założeń, Sąd Najwyższy orzekł, jak w sentencji (art. 398¹⁵ §1 k.p.c. i 108 § 2

w zw. z 391 § 1 i 398²¹ k.p.c.).

Monika Koba

Paweł Grzegorzczak

Dariusz Zawistowski

(M.M.)

[a!]