



WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

9 lutego 2024 r.

Sąd Najwyższy w Izbie Cywilnej w składzie:

SSN Paweł Grzegorzcyk (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Agnieszka Piotrowska

SSN Władysław Pawlak

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym 9 lutego 2024 r. w Warszawie
skargi kasacyjnej S.W.

od wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku

z 15 lipca 2020 r., V ACa 640/19,

w sprawie z powództwa S.W.

przeciwko A.Z.

o zapłatę,

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę do ponownego
rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu w Gdańsku, pozostawiając
temu Sądowi rozstrzygnięcie o kosztach postępowania
kasacyjnego.**

(K.G.)

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 25 września 2019 r. Sąd Okręgowy w Bydgoszczy oddalił powództwo S. W. przeciwko A. Z. o zapłatę (pkt I) i orzekł o kosztach postępowania (pkt II).

Powyższe orzeczenie oparł na następujących ustaleniach faktycznych:

Pozwany A. Z., działając jako Komornik Sądowy przy Sądzie Rejonowym w Inowrocławiu, prowadził przeciwko Przedsiębiorstwu „A.” Spółka jawna („A.”, „dłużnik”) egzekucję z prawa własności nieruchomości stanowiącej zabudowaną działkę w S., dla której Sąd Rejonowy w Inowrocławiu prowadzi księgę wieczystą [...]. Suma oszacowania wynosiła 685 000 zł.

Zarządzeniem z dnia 7 kwietnia 2009 r. Prezes Sądu Apelacyjnego w Gdańsku wyznaczył asesora komorniczego M. P. z Kancelarii Komorniczej A. Z. do zastępowania pozwanego na czas jego przerwy w działalności spowodowanej chorobą i zwolnieniem lekarskim w dniach od 7 do 24 kwietnia 2009 r.

W toku postępowania egzekucyjnego pismem z dnia 7 kwietnia 2009 r. asesor komorniczy M. P. skierował do dłużnika i Naczelnika Urzędu Skarbowego w Inowrocławiu wezwanie o udzielenie informacji, czy dłużnik jest czynnym podatnikiem VAT, w celu ustalenia obowiązku w zakresie tego podatku w związku ze sprzedażą licytacyjną. W odpowiedzi, pismem z dnia 21 kwietnia 2009 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w I. poinformował, że dłużnik jest czynnym podatnikiem VAT. W notatce z dnia 21 kwietnia 2009 r. podpisanej przez asesora komorniczego M. P. i D. K., wspólnika „A.”, wskazano, że spółka jest czynnym podatnikiem VAT, a nieruchomość w S. została nabyta z podatkiem VAT, który został odliczony, i figuruje w ewidencji VAT.

W dniu 23 kwietnia 2009 r. asesor komorniczy M. P. w zastępstwie pozwanego przeprowadził licytację nieruchomości z udziałem powódki jako jedyne licytanta. Osiągnięta w toku licytacji cena nabycia nieruchomości wynosiła 626 775 zł, w tym 113 025 zł z tytułu podatku VAT obliczonego według stawki 22%. Z przebiegu licytacji

sporządzono protokół, który podpisali m.in. M. P. i powódka. Postanowieniem z dnia 23 kwietnia 2009 r. sąd udzielił przybicia nieruchomości na rzecz małżonków S. W. i G. W., do ich majątku wspólnego, za cenę nabycia, tj. 626 775,00 zł, w tym 113 025 zł tytułem podatku VAT.

Pismem z dnia 6 sierpnia 2009 r. pozwany wystąpił do Sądu Rejonowego w Inowrocławiu o przełanie na rachunek komornika podatku VAT w kwocie 113 025 zł w związku z obowiązkiem odprowadzenia podatku na rachunek urzędu skarbowego. W dniu 12 sierpnia 2009 r. pozwany wystawił fakturę VAT nr [...] w imieniu dłużnika – sprzedawcy na rzecz powódki jako nabywcy, dokumentującą sprzedaż nieruchomości w S.. W fakturze wykazano wartość netto sprzedaży w kwocie 513 750 zł i należny podatek VAT w kwocie 113 025 zł; wartość brutto sprzedaży wyniosła 626 775 zł. W tym samym dniu pozwany doręczył fakturę powódce.

W deklaracji podatku VAT za sierpień 2009 r. powódka dokonała obniżenia należnego podatku o kwotę podatku naliczonego w wysokości 113 025 zł wynikającego z faktury VAT nr [...].

W decyzji z dnia 20 grudnia 2013 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Inowrocławiu zakwestionował prawidłowość odliczenia przez powódkę podatku VAT wynikającego z faktury nr [...], przyjmując, że sprzedaż nieruchomości w S. była zwolniona od podatku VAT. W konsekwencji faktura VAT nr [...] nie stanowiła podstawy do obniżenia podatku należnego o kwotę 113 025 zł podatku naliczonego. Decyzja została doręczona powódce w dniu 7 stycznia 2014 r. i nie została przez powódkę zaskarżona.

W następstwie decyzji z dnia 20 grudnia 2013 r. po stronie powódki powstała zaległość w podatku VAT za sierpień 2009 r. w kwocie 57 711 zł, którą powódka zapłaciła w dniu 20 stycznia 2014 r. z odsetkami od zaległości podatkowej w kwocie 30 054 zł. Kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy została zmniejszona o kwotę 55 314 zł.

W toku postępowania podatkowego, pismem z dnia 12 lutego 2013 r., powódka wystąpiła do pozwanego o wystawienie faktury korygującej do faktury VAT nr [...] i zastosowanie do sprzedaży nieruchomości stawki „zw.” (zwolnione)

w miejsce błędnie przyjętej stawki podstawowej 22%. Faktura ta została wystawiona przez pozwanego w dniu 19 grudnia 2014 r. i doręczona powódce w dniu 28 grudnia 2014 r.

Pozwany zgłosił organom podatkowym żądanie stwierdzenia nadpłaty w podatku VAT za sierpień 2009 r. i podjął próbę odzyskania nienależnie pobranego i odprowadzonego podatku VAT z tytułu sprzedaży egzekucyjnej nieruchomości. Wyrokiem z dnia 14 czerwca 2018 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę kasacyjną pozwanego od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B. z dnia 24 lutego 2016 r. w sprawie ze skargi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w B. z dnia 21 października 2015 r. w przedmiocie podatku VAT za sierpień 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że pozwany nie był uprawniony do żądania stwierdzenia nadpłaty z tytułu nienależnie naliczonego i pobranego podatku VAT, ponieważ takie prawo przysługuje tylko podmiotowi, który doznał uszczerbku majątkowego na skutek odprowadzenia podatku nienależnego lub w wysokości wyższej niż należna. W sytuacji takiej nie znalazł się natomiast pozwany, który w sensie ekonomicznym nie ponosił ciężaru podatku, a jego czynności sprowadzały się do odprowadzenia podatku, który w istocie obciążał podatnika – dłużnika w postępowaniu egzekucyjnym.

Faktura, którą wystawił pozwany, nie budziła wątpliwości powódki w zakresie wykazanego w niej podatku VAT. Na brak możliwości odliczenia podatku VAT w związku z egzekucyjnym nabyciem nieruchomości w S. zwróciła jej uwagę dopiero przeprowadzona w 2013 r. kontrola podatkowa. Powódka nie dochodziła od „A.” zwrotu nienależnie naliczonego podatku VAT, ponieważ uznała, że „A.” nie była wystawcą faktury, a nieruchomość nie została nabyta bezpośrednio od „A.”. Z jedną ze współniczek „A.” powódka prowadziła w latach 1997-2002 (2003) działalność w ramach spółki cywilnej na terenie nieruchomości w S., której sprawa dotyczy.

Powódka dowiedziała się o obowiązku doliczenia do ceny nabycia nieruchomości podatku VAT w stawce 22% w trakcie licytacji od asesora komorniczego, który ją prowadził, w momencie, w którym zgłosiła postąpienie. Doliczenie podatku VAT nie miało dla powódki większego znaczenia, gdyż zakładała, że podatek ten odliczy w ramach swojej działalności, a tym samym w ujęciu

ekonomicznym podatek nie będzie stanowić dla niej obciążenia. Powódka nie występowała o interpretację przepisów podatkowych. Była to pierwsza nieruchomość, jaką nabywała dla potrzeb działalności gospodarczej. Od decyzji podatkowej powódka złożyła odwołanie, nie wносиła jednak skargi do sądu administracyjnego. Powódka nie wiedziała, kiedy nabywana nieruchomość została wybudowana i po raz pierwszy zasiedlona. Od nieruchomości powódka nalicza amortyzację.

Pozwany wykonywał czynności egzekucyjne tylko przed licytacją, którą faktycznie prowadził w jego zastępstwie zastępca komornika asesor komorniczy M. P. Kolejne czynności w tej sprawie wykonywał sąd. Fakturę VAT nr [...] pozwany wystawił osobiście, opierając się na protokole licytacji. Kwota podatku VAT została wskazana w protokole licytacji przez zastępcę pozwanego M. P.. W obwieszczeniu o licytacji nie było wzmianki, że cena zawiera podatek VAT. Przesłanki naliczenia podatku VAT badał zastępca komornika, który prowadził korespondencję z dłużnikiem. Zastępca komornika nie działał w toku egzekucji jako pracownik pozwanego, lecz jako ustanowiony przez Prezesa Sądu Apelacyjnego zastępca komornika. W momencie wystawiania faktury VAT nr [...] pozwany nie miał możliwości zmiany ceny, która była już prawomocnie ustalona. | Po skorygowaniu faktury organ podatkowy zwrócił dłużnikowi kwotę 113 025 zł z tytułu podatku VAT.

Sąd Okręgowy wskazał, że podstawę prawną roszczenia stanowi art. 23 obowiązującej do dnia 31 grudnia 2018 r. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (jedn. tekst: Dz. U. z 2018, poz. 1309, obecnie uchylona, dalej – „u.k.s.e.”). Przywołując art. 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (jedn. tekst: Dz. U. z 2023, poz. 1570, dalej – „ustawa o VAT”) i art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (jedn. tekst: Dz. U. z 2023 r., poz. 2383), stwierdził, że przepisy te nakładały na komornika sądowego i osoby go zastępujące prawny obowiązek prawidłowego obliczenia i pobrania w prawidłowej wysokości podatku VAT od sprzedaży nieruchomości w toku postępowania egzekucyjnego prowadzonego wobec „A.”. O niezgodnym z prawem wykonaniu tego obowiązku rozstrzygnął, działający w zakresie swojej właściwości rzeczowej organ podatkowy w adresowanej do powódki decyzji z dnia

20 grudnia 2013 r. Na szkodę, której naprawienia domaga się powódka, składa się uszczerbek w majątku poniesiony na skutek konieczności zwrotu kwoty podatku VAT odliczonego w deklaracji podatkowej i zapłaconego w cenie nabycia nieruchomości.

Strony zgodnie zeznały, co znalazło potwierdzenie w dokumentach, że o kwestii doliczenia podatku VAT do ceny nabycia nieruchomości przesądziły czynności podjęte przez asesora komorniczego, w czasie, gdy wykonywał on zastępstwo pozwanego. Twierdzenia pozwanego, że decyzję o naliczeniu podatku VAT podjął zastępca komornika potwierdza protokół z licytacji i zeznania powódki. Postanowienie sądu o przybiciu i dalsze następstwa w postaci wystawienia przez pozwanego faktury nr [...] stanowiły, w ocenie Sądu Okręgowego, konsekwencje czynności zastępcy komornika.

Zasady i przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej komornika określone w art. 23 u.k.s.e. mają pełne zastosowanie do odpowiedzialności odszkodowawczej zastępcy komornika w zakresie czynności, które wykonywał. Odpowiedzialność zastępcy komornika jest w takich wypadkach samodzielna i wyłącza możliwość jednoczesnego pociągnięcia do odpowiedzialności komornika sądowego. Założenie, że asesor komorniczy zastępujący komornika sądowego działa tak, jak komornik, i ponosi samodzielną i osobistą odpowiedzialność na zasadach identycznych jak komornik, wyłączało z kolei możliwość zastosowania w realiach sprawy art. 36 ust. 3 u.k.s.e., zgodnie z którym komornik odpowiada za działania pracowników jak za działania własne. Idąc tym torem, Sąd Okręgowy uznał za uzasadniony podniesiony przez pozwanego zarzut braku legitymacji biernej z racji tego, że dochodzone przez powódkę roszczenie nie jest związane z działaniem lub zaniechaniem pozwanego, lecz jest następstwem działania jego zastępcy.

W tym stanie rzeczy, jak wskazał Sąd, nie miały znaczenia zarzuty pozwanego związane z odstąpieniem przez powódkę od zaskarżenia decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w I. i zaniechaniem domagania się zwrotu nienależnie zapłaconego podatku od zbywcy nieruchomości (dłużnika).

W konsekwencji powództwo zostało oddalone w całości.

Wyrokiem z dnia 15 lipca 2020 r. Sąd Apelacyjny w Gdańsku oddalił apelację powódki (pkt I) i orzekł o kosztach postępowania apelacyjnego (pkt II).

W ocenie Sądu Apelacyjnego, Sąd Okręgowy prawidłowo ustalił fakty istotne dla rozstrzygnięcia sprawy i dokonał ich trafnej oceny prawnej przyjmując, że pozwany nie ma legitymacji biernej.

Sąd Apelacyjny powtórzył, że w świetle prawidłowo ustalonego stanu faktycznego szkoda wynikła z działania zastępcy komornika M. P.. Wartość nieruchomości wskazana w protokole opisu i oszacowania nie zawierała podatku VAT. Obwieszczenie o licytacji wskazywało sumę oszacowania w kwocie 685 000 zł i cenę wywołania w kwocie 513 750 zł, przy czym dokumenty te zostały podpisane przez pozwanego. Błędne doliczenie kwoty podatku VAT nastąpiło dopiero w chwili sprzedaży egzekucyjnej.

Zdaniem Sądu Apelacyjnego, fakt, że pozwany prowadził postępowanie egzekucyjne w znacznej części, łącznie z wystawieniem faktury VAT nr [...], nie może obciążać pozwanego w odniesieniu do doliczenia podatku VAT w dacie licytacji. Pozwany nie uczestniczył w sprzedaży licytacyjnej nieruchomości, podczas której doszło do nieprawidłowego obciążenia licytanta kwotą podatku VAT. To zastępca komornika M. P., który prowadził licytację w dniu 23 kwietnia 2009 r., ponosi odpowiedzialność jak komornik w zakresie czynności, które wykonywał, zgodnie z art. 23 ust. 2 w związku z ust. 1 u.k.s.e. Sąd Apelacyjny odwołał się ponadto do stanowiska Sądu Najwyższego, według którego odpowiedzialność komornika ma zawsze charakter osobisty. Zdarzeniem szkodzącym było w okolicznościach sprawy ustalenie przez zastępcę komornika, że cena nieruchomości powinna być powiększona o podatek VAT i taką też cenę zapłaciła powódka.

Skargę kasacyjną od tego wyroku złożyła powódka, zaskarżając orzeczenie w całości, zarzucając naruszenie art. 29 ust. 1 w związku z art. 18 ustawy o VAT w związku z § 22 ust. 1 i ust. 4 oraz § 23 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 212, poz. 1337, obecnie uchylone, dalej - „rozporządzenie z dnia 28 listopada 2008 r.”) w związku z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (jedn. tekst: Dz. U. z 2013, poz. 385, obecnie uchylona, dalej – „u.c.”); art. 23 ust. 2 w związku

z ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 u.k.s.e. w związku z art. 758 i art. 759 k.p.c., a także naruszenie art. 231 w związku z art. 233 k.p.c., art. 378 § 1 k.p.c. oraz zasady „daj mi fakt, a dam ci prawo”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 18 ustawy o VAT komornicy sądowi są płatnikami podatku VAT w związku ze sprzedażą nieruchomości dokonywaną w toku postępowania egzekucyjnego obejmującego egzekucję z nieruchomości. Przepis ten nakłada na komornika obowiązek ustalenia, czy dokonywana w ramach egzekucji sprzedaż, z uwzględnieniem statusu dłużnika, charakteru nieruchomości i innych relewantnych okoliczności, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, a w razie odpowiedzi twierdzącej – zadbania, aby w cenie wywołania i w sumie ulegającej podziałowi uwzględniony został podatek VAT (por. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 15 grudnia 2006 r., III CZP 115/06, OSNC 2007, nr 10, poz. 146, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2010 r., P 44/07, OTK-A 2010, nr 9, poz. 97, a także wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 marca 2012 r., I FSK 821/11 i z dnia 15 października 2014 r., II FSK 2298/12).

W świetle art. 23 ust. 1 u.k.s.e., który obowiązywał w czasie egzekucyjnej sprzedaży nieruchomości, komornik był obowiązany do naprawienia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu czynności. Odpowiedzialność wynikająca z tego przepisu – podobnie jak będącego jego odpowiednikiem art. 36 ust. 1 obowiązującej ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (jedn. tekst: Dz. U. z 2023 r., poz. 1691, dalej – „u.k.s.”) – obejmowała *lege non distinguente* wszystkie czynności egzekucyjne podejmowane przez komornika w wykonaniu obowiązków wynikających z art. 2 u.k.s.e. (obecnie – art. 3 u.k.s.), a także, jak należy przyjąć, inne niż egzekucyjne czynności o charakterze władczym, powierzone komornikowi na podstawie innych ustaw (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 2015 r., II CSK 544/14, OSNC 2016, nr 6, poz. 76), w tym na podstawie art. 18 ustawy o VAT. Odpowiedzialność ta stanowi wyraz ogólniejszej reguły wynikającej z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP i art. 417 § 1 k.c., a jako taka ma charakter obiektywny i niezależny od winy komornika (por.

np. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 13 października 2004 r., III CZP 54/04, OSNC 2005, nr 10, poz. 168 i wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 listopada 2016 r., II CSK 39/16 oraz powołane tam orzecznictwo).

Z rozważań Sądów *meriti* wynikało, że w postępowaniu egzekucyjnym, w którym skarżąca nabyła nieruchomość, doszło do nieprawidłowego zastosowania stawki 22% podatku VAT od dokonywanej sprzedaży egzekucyjnej. Sąd Okręgowy przyjął, czego nie podważał Sąd Apelacyjny, że miarodajny stan prawny nakładał na komornika i jego zastępcę obowiązek prawidłowego obliczenia i pobrania w prawidłowej wysokości podatku VAT od sprzedaży nieruchomości w postępowaniu egzekucyjnym, który to obowiązek został wykonany nieprawidłowo. Podstawę oddalenia powództwa i apelacji stanowiło natomiast założenie, że nieprawidłowość ta leżała wyłącznie po stronie asesora komorniczego M. P., występującego w charakterze zastępcy komornika, który samodzielnie podjął decyzję o konieczności opodatkowania sprzedaży podstawową stawką podatku VAT w wysokości 22%.

Odpowiedzialność zastępcy komornika na tle art. 23 ust. 2 u.k.s.e. miała charakter osobisty w tym sensie, że w granicach dokonanych przezeń czynności odpowiedzialność za niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie ponosił wyłącznie zastępca komornika, nie zaś komornik, także wtedy, gdy zastępcą został wyznaczony asesor (por. *de lege lata* art. 36 ust. 3 u.k.s.) (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 października 2014 r., II CSK 60/14, OSNC 2015, nr 10, poz. 123). O legitymacji biernej rozstrzygało zatem to, kto – komornik, czy jego zastępca – dopuścił się niezgodnego z prawem działania lub zaniechania, którego normalnym następstwem była szkoda (art. 361 § 1 k.c.). Nie oznacza to jednak, że wspólna odpowiedzialność komornika i jego zastępcy na tle art. 23 ust. 1 i 2 u.k.s.e. była wykluczona. Jeśli do wyrządzenia tej samej szkody doprowadziło działanie lub zaniechanie zarówno komornika, jak i jego zastępcy, ponosili oni odpowiedzialność za tę szkodę solidarnie (art. 441 § 1 k.c.) (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 maja 2016 r., I CSK 396/15).

W okolicznościach sprawy, skoro postępowanie egzekucyjne obejmujące egzekucję z nieruchomości było prowadzone częściowo przez pozwanego, częściowo zaś – na etapie licytacji i bezpośrednio poprzedzającym licytację – przez

jego zastępcę, należało dokonać oceny zachowania zarówno zastępcy komornika, jak i pozwanego i związku tych zachowań z wyrządzeniem szkody. W świetle ustaleń dokonanych w postępowaniu przed Sądem Okręgowym, zaakceptowanych przez Sąd Apelacyjny, adekwatny związek z wyrządzeniem szkody miały niewątpliwie działania zastępcy komornika, który dokonywał czynności w celu ustalenia statusu prawnopodatkowego dłużnika i na tej podstawie podjął decyzję o konieczności zwiększenia pierwotnie ustalonej ceny wywołania o kwotę podatku VAT w stawce 22%, a pośrednio o obowiązku zapłaty przez dłużnika podatku VAT w związku z dokonywaną sprzedażą i pobrania tego podatku przez komornika jako płatnika.

Dostrzeżenia wymagało jednak, co nie zostało dostatecznie uwzględnione przez Sądy *meriti*, że obowiązek dbałości o prawidłowe obliczenie i pobranie podatku VAT, w tym oceny sprzedaży egzekucyjnej w kontekście obowiązku jej opodatkowania i określenia właściwej stawki podatku, nie aktualizuje się jedynie na etapie bezpośrednio poprzedzającym sprzedaż licytacyjną i nie kończy się z chwilą zamknięcia przetargu. Ramy czasowe tego obowiązku nie są ściśle określone; trwa on w zasadzie już od chwili przystąpienia do egzekucji z przedmiotu, którego sprzedaż egzekucyjna może wymagać od komornika obliczenia i pobrania podatku VAT zgodnie z art. 18 ustawy o VAT, i może dotyczyć także fazy postępowania następującej już po sprzedaży licytacyjnej w zasadzie aż do chwili wystawienia faktury. Komornik może bowiem wystawić ten dokument tylko wtedy, gdy z tytułu sprzedaży na dłużniku ciąży obowiązek podatkowy (art. 106c ustawy o VAT). W taki sam sposób kwestię tę normował obowiązujący w miarodajnym stanie prawnym § 22 ust. 2 rozporządzenia z dnia 28 listopada 2008 r., zgodnie z którym fakturę należało wystawić, jeżeli na dłużniku spoczywał w konkretnych okolicznościach obowiązek podatkowy w związku ze sprzedażą. Powinności związane ze statusem płatnika podatku VAT mogą odnosić się także do czasu następującego po wystawieniu faktury, jeżeli zważyć, że w razie stwierdzenia pomyłki m.in. w stawce podatku, czego podłożem może być błędne ustalenie okoliczności rzutujących na zastosowanie konkretnej stawki podatkowej, mogła zaktualizować się potrzeba wystawienia faktury korygującej na podstawie § 14 ust. 1 w związku z § 22 ust. 7 rozporządzenia z dnia 28 listopada 2008 r. Do wystawienia takiej faktury przez pozwanego na wniosek powódki doszło zresztą w okolicznościach sprawy.

Wychodząc z tych założeń należało odrębnie potraktować postępowanie pozwanego przed wyznaczeniem zastępcy komornika i po powrocie pozwanego do wykonywania obowiązków po ustaniu zastępstwa.

Jeżeli chodzi o pierwszy z tych okresów, skarżąca argumentowała, że pozwany nie zweryfikował statusu podatkowego nieruchomości i błędnie pominął w obwieszczeniu o licytacji informację, czy wskazana jako suma oszacowania kwota 685 000 zł jest kwotą netto czy brutto. Skarżąca nie dostrzegła jednak, że wskazana w opisie i oszacowaniu i podana w obwieszczeniu o licytacji kwota 685 000 zł oraz określona na jej podstawie cena wywołania w kwocie 513 750 zł okazały się prawidłowe, w tym sensie, że cena w kwocie 513 750 zł powinna być istotnie zapłacona przez skarżącą tytułem ceny nabycia, a jej nieprawidłowe podwyższenie o kwotę podatku VAT w stawce 22% wynikało z decyzji podjętych na późniejszym etapie postępowania egzekucyjnego, gdy pozwany był zastępowany przez M. P. . Brak było ponadto podstaw do przyjęcia, że podane przez pozwanego kwoty wprowadziły skarżącą w błąd co do tego, że chodzi o sumy zawierające podatek VAT, co w przypadku nabywcy – podatnika tego podatku – mogłoby dawać podstawę do obniżenia podatku naliczonego. Oszacowanie nieruchomości, o którym stanowi art. 948 k.p.c., ma postać operatu szacunkowego w rozumieniu art. 156 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (jedn. tekst: Dz. U. z 2023 r., poz. 344) (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 stycznia 2018 r., II CSK 117/17, OSNC-ZD 2019, nr A, poz. 6). Wartość nieruchomości określana w operacie szacunkowym nie uwzględnia natomiast podatku VAT (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 kwietnia 2014 r., II OSK 2746/12). Podatek, jeżeli jest należny, powinna wprowadzić uwzględnić cena wywołania (art. 953 § 1 pkt 3 k.p.c. i art. 3 ust. 1 pkt 1 u.c.; obecnie zob. § 8 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 5 sierpnia 2016 r. w sprawie szczegółowego sposobu przeprowadzenia opisu i oszacowania nieruchomości, Dz. U. poz. 1263, przepis ten nie obowiązywał jednak w miarodajnym stanie prawnym), jednakże ustalenia faktyczne sprawy nie świadczyły o tym, aby skarżąca traktowała podaną przez pozwanego kwotę jako cenę obejmującą podatek VAT – przeciwnie o objęciu sprzedaży tym podatkiem dowiedziała się dopiero od zastępcy komornika i stan ten zaakceptowała, wiedząc o możliwości zrównoważenia

podwyższonej ceny przez obniżenie podatku naliczonego. Za niejasny należało w tym kontekście uznać wywód skarżącej, według którego ustalona w operacie wartość w kwocie 685 000 zł miała się okazać w ocenie organu egzekucyjnego wartością brutto, przeniesioną do obwieszczenia, a następnie dopiero pomniejszoną o VAT. W każdym zaś razie z okoliczności sprawy nie wynikało, aby pozwany na tym etapie postępowania traktował kwotę 650 000 zł jako kwotę obejmującą należny od sprzedaży podatek VAT. Skarżąca nie wykazała tym samym, aby ewentualne zaniechania skarżącego na etapie opisu i oszacowania oraz obwieszczenia o licytacji wprowadziły skarżącą w błąd lub w inny sposób pozostawały w adekwatnym związku przyczynowym z wyrządzoną szkodą.

Skarżącej należało natomiast przyznać rację w zakresie, w jakim argumentowała, że Sądy *meriti* zbyt pobieżnie odniosły się do zachowania pozwanego po ustaniu zastępstwa ze strony M. P. , w szczególności do faktu wystawienia faktury ze stawką podatku 22%. Fakturę taką, jak była mowa, komornik może wystawić jedynie wtedy, gdy w związku z dokonaną sprzedażą na dłużniku ciąży obowiązek zapłaty podatku w takiej stawce. Taka sytuacja w świetle późniejszych decyzji organów podatkowych nie miała jednak miejsca, przez co wystawienie faktury, a także następne pobranie i zapłata podatku były niezgodne z prawem w rozumieniu art. 23 u.k.s.e. Zachowania tego nie można traktować wyłącznie jako konsekwencji wcześniejszej błędnej decyzji zastępcy komornika, co miałoby pozbawiać je znaczenia z punktu widzenia łańcucha kauzalnego prowadzącego do wyrządzenia szkody, jak uznano *implicite* w zaskarżonym wyroku. Skoro wystawienie faktury tej treści było dopuszczalne tylko w razie sprzedaży podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT w stawce 22%, to wystawiając ten dokument pozwany potwierdził zasadność zastosowania takiej właśnie stawki podatku. Pozwany stworzył ponadto w ten sposób nieprawidłową podstawę do obniżenia podatku naliczonego przez powódkę (nabywcę) (art. 86 ustawy o VAT) i pobrał oraz zapłacił podatek z kwoty zapłaconej przez powódkę, uznając w ten sposób, że podatek w takiej wysokości obciążał dłużnika. Okoliczność, że pozwany działał w zaufaniu do kwalifikacji podatkowej dokonanej uprzednio przez jego zastępcę nie powoduje, iżby zachowanie to stało się nierelevantne z punktu widzenia szkody wyrządzonej skarżącej. Po ustaniu zastępstwa na pozwanym spoczywały

bowiem powrotnie wszystkie obowiązki wynikające z art. 18 ustawy o VAT. Akceptując kwalifikację podatkową dokonaną przez zastępcę i dokonując na bazie tej kwalifikacji dalszych czynności zmierzających do odprowadzenia podatku VAT, pozwany uczynił decyzję zastępcy komornika swoją własną, co powinno prowadzić do przypisania mu odpowiedzialności za wyrządzoną szkodę solidarnie z zastępcą (art. 441 § 1 k.c.).

Odmiennej oceny nie uzasadniał argument związany z uprawomocnieniem się postanowień o przybiciu (art. 987 k.p.c.) i przysądzeniu własności (art. 999 k.p.c.). Ustalenie właściwego sposobu opodatkowania sprzedaży egzekucyjnej nieruchomości w zakresie podatku VAT należy do komornika jako płatnika tego podatku i może podlegać badaniu w postępowaniu podatkowym lub sądownoadministracyjnym, nie zaś do sądu udzielającego przybicia lub wydającego postanowienie o przysądzeniu własności (por. odpowiednio postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 14 września 2016 r., III CZP 42/16 i III CZP 55/16; *de lege lata* także art. 767 § 1¹ *in fine* k.p.c.). W okolicznościach sprawy art. 18 ustawy o VAT nakładał na pozwanego po powrocie do prowadzenia postępowania egzekucyjnego powinność czuwania nad podatkowym aspektem sprzedaży egzekucyjnej i – w razie potrzeby – skorygowania wcześniejszej decyzji, zaniechania pobrania podatku i zwrotu wpłaconej z tego tytułu kwoty nabywcy, czemu nie stało na przeszkodzie uprawomocnienie się postanowień o przybiciu i przysądzeniu własności obejmujących cenę wraz z podatkiem VAT. Postanowienia te nie rozstrzygały bowiem o tym, czy podatek ten, zgodnie z przepisami ustawy o VAT, był *in casu* należny, co lokuje się poza kompetencją sądów powszechnych, a wskazanie w nich kwoty podatku VAT wynikało jedynie z kwalifikacji przyjętej przez płatnika tego podatku na etapie licytacji. W takim przypadku pozwany nie powinien również wystawić faktury VAT ze stawką podatku 22%, a do błędnego obniżenia podatku naliczonego i powstania szkody w majątku nabywcy by nie doszło.

W rozważanym zakresie za trafny należało zatem uznać zarzut naruszenia art. 23 ust. 1 u.k.s.e., co prowadziło do uchylenia zaskarżonego wyroku.

Podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia prawa procesowego były częściowo niedopuszczalne, co należało odnieść do zarzutu naruszenia art. 231

w związku z art. 233 k.p.c. (por. np. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 22 stycznia 2021 r., III CSKP 23/21, OSNC 2022, nr 1, poz. 5 i powołane tam orzecznictwo), oraz zarzutu naruszenia zasady *da mihi factum dabo tibi ius*, który nie czynił zadość wymaganiu konkretyzacji przepisów prawa, które w ocenie skarżącej zostały naruszone (por. postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 11 marca 1997 r., III CKN 13/97, OSNC 1997, nr 8, poz. 114, z dnia 24 czerwca 1998 r., I CKN 774/97, OSNC 1999, nr 2, poz. 29, z dnia 22 maja 2018 r., III CSK 11/18 i z dnia 13 października 2021 r., III USK 231/21). W pozostałym zakresie zarzuty te były nieuzasadnione, Sąd Apelacyjny nie był bowiem zobowiązany do odniesienia się do zarzutu naruszenia art. 233 § 1 k.p.c. w zakresie wysokości udowodnionej szkody, skoro zanegował odpowiedzialność pozwanego co do zasady.

Argumenty powołane w uzasadnieniu zarzutu naruszenia art. 29 ust. 1 w związku z art. 18 ustawy o VAT były w istocie zbieżne z uzasadnieniem zarzutu naruszenia art. 23 ust. 1 i 2 u.k.s.e. i nie wymagały odrębnej oceny. Uwaga ta odnosi się również do objętego podstawami skargi art. 3 ust. 1 pkt 1 u.c., z którego wynika tylko tyle, że jeżeli na podstawie przepisów odrębnych sprzedaż podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, to w cenie uwzględnia się ów podatek. Cena wywołania podana przez pozwanego w obwieszczeniu o licytacji nie obejmowała podatku VAT, co ostatecznie okazało się zasadne. W związku z tym należało jedynie zaznaczyć, że art. 29 ust. 1 ustawy o VAT (obecnie uchylony) określał podstawę opodatkowania w podatku VAT i nie miał zastosowania w sprawie zakończonej prawomocnym wyrokiem.

Z tych względów, na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c., Sąd Najwyższy orzekł, jak w sentencji.

[SOP]