



Sygn. akt V CSK 563/16

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 8 czerwca 2017 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Maria Szulc (przewodniczący)
SSN Mirosław Bączyk (sprawozdawca)
SSA Bogusław Dobrowolski

Protokolant Piotr Malczewski

w sprawie z powództwa S. B. i E. K.
przeciwko Gminie S.
o zapłatę,
po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 8 czerwca 2017 r.,
skargi kasacyjnej powodów od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)
z dnia 8 czerwca 2016 r., sygn. akt I ACa (...),

- 1. oddala skargę kasacyjną;**
- 2. zasądza od strony powodowej na rzecz strony pozwanej
kwotę 5400 (pięć tysięcy czterysta) zł tytułem zwrotu kosztów
postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Powodowie E. K. i S. B. domagali się od pozwanej Gminy zwrotu kwoty 145.530 zł, obejmującej sumę uiszczanego przy zakupie nieruchomości podatku VAT, który - zdaniem powodów - był niezależny.

Sąd Okręgowy oddalił powództwo po dokonaniu następujących ustaleń faktycznych.

Na podstawie umowy z dnia 5 października 2005 r. powodowie kupili od pozwanej Gminy nieruchomość położoną w S. przy ul. A. za kwotę 184 830 zł, obejmującą także zapłatę podatku w wysokości 33 330 zł, a także nieruchomość przy ul. 11 listopada na podstawie umów z dnia 7 stycznia 2008 r. i z dnia 8 lutego 2008 r. za kwotę 622 200 zł. Kwota ta obejmowała także podatek VAT w wysokości 112 200 zł. Umowy te zostały zawarte po postępowaniu przetargowym. W ogłoszeniu przetargowym podano, że na cenę nieruchomości składa się też podatek VAT. Cena w całości została zapłacona, Gmina obliczyła i odprowadziła podatek VAT od tych transakcji, na żądanie powodów wystawiła ponadto odpowiednią fakturę VAT na rzecz nabywców nieruchomości.

Sąd Okręgowy stwierdził brak podstaw do istnienia roszczenia z tytułu nienależytego świadczenia na rzecz strony powodowej. Wyjaśnił też, że ewentualny obowiązek zwrotu bezpodstawnie uzyskanej korzyści należy uznać za nieistniejący, ponieważ Gmina odprowadziła podatek do urzędu skarbowego. Oznacza to, że wyzbyła się takich korzyści i nie musiała się liczyć z jej obowiązkiem zwrotu (art. 409 k.c.).

Sąd Okręgowy wyjaśnił, że pozwana Gmina jest czynnym, zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług, a także podatnikiem tego podatku w zakresie sprzedaży mienia. Skoro Gmina ujawniła wolę powtarzania sprzedaży działek ze swojego majątku, to taką działalność można zakwalifikować jako działalność gospodarczą. W zawartej umowie sprzedaży nieruchomości cenę ustalono przy uwzględnieniu podatku VAT i działanie takie było zgodne z ówczesną interpretacją przepisów podatkowych przez właściwe organy i Ministerstwo Finansów. W rozpoznawanej sprawie nie mogło być aktualne stanowisko wyrażone w wyroku NSA z dnia 5 grudnia 2014 r. (I FSK 1547/14), wypowiedziane zostało ono bowiem na podstawie dyrektywy 2006/112/NB Rady z dnia 28 listopada 2006 r., a dyrektywa ta obowiązuje od dnia 1 stycznia 2007 r., jej przepisy zostały prawidłowo implementowane do polskiego ustawodawstwa podatkowego ustawą z dnia 18 marca 2011 r., natomiast umowy sprzedaży zawarto znacznie wcześniej.

Apelacja powodów została oddalona. Sąd Apelacyjny podzielił stanowisko Sądu Okręgowego, że nie istniały podstawy do stwierdzenia nienależytego świadczenia na rzecz pozwanej Gminy w związku z nabyciem przez powodów dwóch nieruchomości (nr (...) i nr (...) w S.). Strony określiły w tych umowach cenę kupna obejmującą także podatek VAT. Nabycie nieruchomości nastąpiło w związku z działalnością gospodarczą pod nazwą Przedsiębiorstwo Handlowe „S.” z siedzibą w Ś. Podstawą świadczenia była zatem umowa, a cena działek została ustalona także przy uwzględnieniu podatku od towaru i usług. Jak długo taka podstawa świadczenia istnieje, tak długo świadczenie powodów nie może być uważane za nienależne. Uzyskane od powodów kwoty wpłacone zostały do właściwego urzędu skarbowego (jako należy podatek), powodom wystawiono faktury VAT. Na podstawie faktur mieli oni możliwość odliczenia zawartego w nich podatku naliczonego do należnego, zmniejszając w ten sposób podatek należny od powodów (art. 86 i n. ustawy z 11 marca 2004 r. od podatku od towarów i usług, Dz.U. nr 54 poz. 55 ze zm. cyt. dalej jako ustawa z dnia 11 marca 2004 r.). Powodowie zatem mieli możliwość odzyskania wpłaconego na rzecz Gminy podatku, skoro dysponowali odpowiednimi fakturami VAT. Mogło to nastąpić przez odpowiednie obniżenie podatku należnego od nich od podatku naliczonego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, a w ramach tej działalności doszło do nabycia nieruchomości. W tej sytuacji nie istnieje już zubożenie. Jednocześnie Sąd Apelacyjny stwierdził, że skoro wygasło uprawnienie do zwrotu nadpłaty podatku po stronie Gminy (art. 79 § 2 ustawy z dnia z 29 sierpnia 1995 r. - ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60; cyt. dalej jako „ordynacja podatkowa”), Gmina nie jest już wzbogacona. Gmina odprowadziła podatek VAT do urzędu skarbowego, zużywając w ten sposób uzyskaną od powodów korzyść, w zamian nie uzyskała odpowiedniego surogatu korzyści, zmniejszenia swoich pasywów lub zwiększenia aktywów. Płacąc ten podatek, nie musiała się także liczyć z obowiązkiem jego zwrotu (art. 409 k.c.). Sąd Apelacyjny za bezprzedmiotowe uznał odwołanie się w apelacji do przepisów prawa podatkowego, przede wszystkim do przepisu ustawy z 11 marca 2004 r.

W skardze kasacyjnej powodów podniesiono przepisy naruszenia art. 410 § 1 i 2 k.c. w zw. z art. 405 k.c.; art. 58 § 3 k.c.; art. 409 k.c.; art. 86 ust. 1, 86

ust. 3a pkt 2, art. 15 ust. 1, art. 15 ust. 2, art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., art. 75 § 1 – ordynacji podatkowej w zw. z art. 409 k.c.; art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w zw. z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1989 r. – prawo geodezyjne i kartograficzne.

Skarżący wnosili o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy sądowi drugiej instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

1. Strona skarżąca podtrzymuje stanowisko, że w związku z zawarciem umów sprzedaży nieruchomości w 2005 r. i 2008 r. doszło do bezpodstawnego wkalkulowania podatku VAT do ceny nabycia nieruchomości. Powodowie (kupujący) zawarli z pozwaną Gminą jako sprzedającą umowy sprzedaży, które okazały się nieważne w części dotyczącej ceny nieruchomości (art. 58 § 3 k.c.). W tej sytuacji element ceny nabycia nieruchomości, obejmujący podatek VAT, stanowi bezpodstawnie uzyskaną przez Gminę korzyść i związku z tym istnieją podstawy do przyjęcia po stronie Gminy stanu bezpodstawnego wzbogacenia kosztem powodów (świadczenia nienależnego).

2. W okresie zawarcia wspomnianych umów sprzedaży obowiązywał art. 3 ustawy dnia z 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U 2001 r. Nr 97 poz. 1050 ze zm.). Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, cena stanowi wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towaru i usług oraz podatkiem akcyzowym. W związku z tym można przyjmować, że jeżeli objęcie ceną sprzedaży wspomnianych nieruchomości nie miało podstaw prawnych w świetle przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o VAT, umowy sprzedaży z 2005 r. i 2008 r. mogły być uznane za nieważne w zakresie obejmującym jako składnik ceny podatek od towarów i usług (art. 58 § 3 k.c.; tak np. w podobnym stanie faktycznym - uzasadnienie Sądu Najwyższego z dnia 27 lutego 2004 r., V CK 293/03, OSNC 2005 r., nr 3, poz. 51).

3. Rozstrzygnięcia wymaga zasadnicza kwestia, czy w wyniku zawarcia dwóch umów sprzedaży nieruchomości (z 2005 r. i 2008 r.), których ostateczna cena sprzedaży ukształtowana została również przy uwzględnieniu podatku VAT, doszło do bezpodstawnego wzbogacenia po stronie pozwanej Gminy (sprzedającego). Według Sądu Apelacyjnego, prawnym uzasadnieniem spełnionego przez powodów świadczenia były umowy sprzedaży, w których strony ustaliły, że cena nabycia działek - ustalona w postępowaniu przetargowym - zostanie powiększona o podatek od towarów i usług. Ta podstawa istnieje nadal i nie odpadła. Ponadto Gmina uzyskane od powodów kwoty wpłaciła do właściwego urzędu skarbowego jako podatek należny i powodowie uzyskali „możliwość odliczenia zawartego w nich podatku, naliczonego od należnego, zmniejszając w ten sposób podatek należny od powodów” (s. (...)) uzasadnienia zaskarżonego wyroku).

W orzecznictwie NSA przesądzono prawny status podatkowy gminy w związku ze sprzedażą nieruchomości gruntowych w sytuacjach podobnych do tej, którą ustaliły Sądy meriti w obecnym postępowaniu. W wyroku NSA z dnia 5 grudnia 2014 r., I PSK 154/14 (nie publ.) wyjaśniono, że gmina zbywająca nieruchomości znajdujące się w jej zasobach komunalnych nie działa jako podatnik VAT. Gmina pełni w takim przypadku wyłącznie funkcję właścicielską. Wprawdzie taka interpretacja przepisów z dnia 11 marca 2004 r. utrwaliła się po zawarciu umów sprzedaży (w 2005 r. i 2008 r.), ale na jej podstawie - w okresie dominowania wykładni odmiennej - można stwierdzić, że w chwili zawierania obu umów sprzedaży nieruchomości przez Gminę nastąpiło niewłaściwe określenie wysokości ceny sprzedaży nieruchomości. Cena sprzedaży nieruchomości mogła bowiem obejmować także element podatku VAT zgodnie z art. 3 § 1 pkt 1 ustawy o cenach z 2001 r., gdyby pozwaną Gminę (sprzedającego) obciążał obowiązek zapłaty takiego podatku. Niezależnie od tego, że Sąd Apelacyjny bez bliższych ustaleń i wyводу stwierdził „możliwość odliczenia zawartego (w cenie) podatku naliczonego od należnego” od powodów, należy przyjąć, iż nie można podzielić ogólnego stanowiska Sądu o niewykazaniu przez powodów stanu zubożenia po ich stronie, skoro pozwana Gmina wpłaciła niezwłocznie kwotę podatku do urzędu skarbowego. Wykonanie przez Gminę obowiązku podatkowego wobec urzędu skarbowego

stanowiło już kolejne zdarzenie, które poprzedzone zostało odpowiednim powiększeniem majątku Gminy, także o kwotę, która nie powinna stanowić elementu cen sprzedaży zgodnie z art. 3 § 1 pkt 1 ustawy o cenach.

W tej sytuacji można podzielić stanowisko skarżących, że Sąd Apelacyjny naruszył przepisy art. 405 k.c., art. 410 § 2 k.c. i art. 58 § 3 k.c., dochodząc do wniosku, iż w ustalonym stanie faktycznym nie wystąpiły wszystkie przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia (nienależnego świadczenia w rozumieniu art. 410 § 2 k.c.). Bezprzedmiotowe w rozpoznawanej sprawie okazały się natomiast zarzuty naruszenia wskazanych w pkt d - i skargi przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. i przepisów ordynacji podatkowej.

4. Czym innym jest kwestia, czy na podstawie dokonanych ustaleń faktycznych (art. 393³ § 3 k.p.c.) można przyjąć niepowstanie (lub wygaśnięcie) obowiązku zwrotu nienależnego świadczenia odpowiadającego wartości, uiszczanego przez powodów podatku VAT i zawartego w cenie nabytych od Gminy nieruchomości.

Sąd Apelacyjny dostrzega wygaśnięcie obowiązku zwrotu (przy założeniu że podatek VAT nie powinien być ujęty w cenie sprzedaży nieruchomości) w tym, iż uprawnienie do zwrotu nadpłaconego podatku wygasło po upływie 5 lat od dnia pobrania od podatnika podatku nienależnego (art. 75 § 1, art. 79 § 2 ordynacji podatkowej, s. (...) uzasadnienia zaskarżonego wyroku). Tymczasem taka regulacja prawna losu nadpłaconego podatku pozostaje indyferentna prawnie dla określenia wystąpienia przesłanek bezpodstawnego wzbogacenia (nienależnego świadczenia w rozumieniu art. 410 § 2 k.c.). W sensie jurystycznym zapłacona cena sprzedaży (zawierająca również element podatku VAT) powiększyła majątek pozwanej Gminy niezależnie od wystąpienia późniejszych zdarzeń w postaci - jak już wspomniano - uiszczenia podatku przez Gminę do urzędu skarbowego i upływu odpowiedniego terminu do zwrotu nadpłaty podatku. W każdym razie nie należy na pewno łączyć ustawowego skutku wyłączenia możliwości żądania zwrotu nadpłaty podatku z sytuacją określoną w art. 409 *in fine* k.c.

Ustalenia faktyczne mogą natomiast uzasadniać wniosek, że Gmina w wyniku otrzymania ceny obejmującej nienależny podatek, uzyskała korzyść

majątkową kosztem powodów jako zubożonych. Natomiast uiszczając podatek urzędowi skarbowemu, pozwana Gmina wyzbyła się korzyści majątkowej w wysokości tego podatku, przy czym w chwili tego wyzbywania (rozporządzeniu korzyścią) nie powinna była już się liczyć z obowiązkiem zwrotu w rozumieniu art. 409 *in fine* k.c.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego wielokrotnie dokonywano interpretacji art. 409 *in fine* k.c. na tle różnych stanów faktycznych. Wyjaśniano przede wszystkim sens zawartej w tym przepisie formuły prawnej: „powinien był liczyć się z obowiązkiem zwrotu”. Wskazywano m.in. na to, że taka świadomość obowiązku zwrotu bezpodstawnie wzbogaconego ma nastąpić w chwili wyzbywania się korzyści (wyzbycie się lub zużycie w dobrej wierze; por. np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 czerwca 2012 r.; I CNP 76/11, nie publ.; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 kwietnia 2010 r., V CSK 320/09, nie publ.; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 lutego 2012 r., II CSK 670/11, nie publ.; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 lutego 2013 r., II PK 180/11, nie publ.; „zła wiara odnoszącego korzyść odnosi się do chwili wyzbycia się korzyści i do obowiązku zwrotu, a nie do stanu świadomości uzyskującego korzyść w chwili prawomocnego ustalenia do niej prawa”).

Bezpodstawnie wzbogacony powinien liczyć się z obowiązkiem zwrotu, gdy uzyskuje informację o podjęciu przez bezpodstawnie wzbogaconego odpowiednich środków prawnych zmierzających do zwrotu korzyści (por. np. wyrok Sądu Najwyższego 5 października 2012 r., I PK 86/2 - informacje o przyjęciu do rozpoznania skargi kasacyjnej wywiedzionej przez stronę przeciwną; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 lipca 2005 r., CK 24/05, nie publ. - wierzyciel egzekwujący świadczenie na podstawie wyroku zaocznego, opatrzonego rygorem natychmiastowej wykonalności, powinien się liczyć z obowiązkiem zwrotu świadczenia). Inne sytuacje, w których bezpodstawnie wzbogacony powinien liczyć się z obowiązkiem zwrotu, należy analizować w oparciu o ustalenie faktyczne w danej sprawie, oczywiście przy założeniu, że ciężar dowodu w tym zakresie spoczywa na bezpodstawnie zubożonym (art. 6 k.c.).

W okresie zawarcia dwóch umów sprzedaży (w 2005 r. i 2008 r.) dominowała odmienna interpretacja przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. i ona właśnie determinowała określone zasady kształtowania cen zbywanych przez gminy nieruchomości w ramach ich uprawnień właścicielskich. Chodziło tu o ustabilizowaną interpretację dotyczącą zobowiązań publiczno - prawnych i nie sposób czynić zarzutu pozwanej Gminie, że honorowała ją już w toku postępowania przetargowego, następnie przy zawarciu umów sprzedaży i regulacji podatku VAT w urzędzie skarbowym. Pozwana Gmina, dokonując sprzedaży obu nieruchomości, działała pod szczególną presją dominującej i oficjalnej (bo uznawanej przez państwowe organy skarbowe) interpretacji przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Przy interpretacji formuły „liczenia się z obowiązkiem zwrotu” (dobrej lub złej wiary przy wyzbyciu lub zużyciu korzyści) istotne są okoliczności faktyczne, na podstawie których można formułować ocenę, czy bezpodstawnie wzbogacony powinien jednak brać pod uwagę możliwy obowiązek zwrotu korzyści uprawnionemu. Chodzi zatem o świadomość takiego obowiązku *in concreto*, a nie obowiązku o charakterze ogólnym i obiektywnym. Wbrew sugestii skarżących, pozwanej Gminie nie można czynić zarzutów, że powinna znać przepisy prawa podatkowego i właściwie je interpretować oraz *de facto* ponosić ryzyko zmian w zakresie ich interpretacji. Obecny spór nie pojawił się na tle interpretacji np. podatków lokalnych. Obowiązek liczenia się ze zwrotem korzyści w rozumieniu art. 409 k.c. nie może być też uzasadniany szczególną pozycją pozwanej Gminy w okresie prawnym w związku z zawarciem wspomnianych umów sprzedaży. Trafnie zauważył Sąd Apelacyjny, że powodowie przez kilka lat po zawarciu tych umów w ogóle nie kwestionowali okoliczności pobrania od nich nienależnego podatku i uiszczenia tego podatku do urzędu skarbowego (znali warunki postępowania przetargowego, otrzymali od pozwanej odpowiednie faktury VAT; s. 7 uzasadnienia zaskarżonego wyroku). Co więcej, mogli akceptować dominujący w chwili zawarcia umów sprzedaży stan interpretacji przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r., skoro przy uiszczeniu ceny sprzedaży (dwukrotnie) nie skorzystali z możliwości zastrzeżeniem zwrotu świadczenia przewidzianego w art. 411 pkt 1 k.c.

W tej sytuacji nie można skutecznie zarzucić naruszenia przez Sąd Apelacyjny art. 409 *in fine* k.c., ale przy przyjęciu nieco odmiennej interpretacji tego

przepisu. Istniały zatem podstawy do oddalenia skargi kasacyjnej powodów jako nieuzasadnionej (art. 398¹⁴ k.p.c.).

aj

r.g.