

Sygn. akt V ACa 30/19

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 4 czerwca 2019 r.

Sąd Apelacyjny w Warszawie V Wydział Cywilny w składzie następującym:

Przewodniczący: SSA Bernard Chazan

Sędziowie: SA Edyta Jefimko

SO (del.) Monika Włodarczyk (spr.)

Protokolant: Małgorzata Szmit

po rozpoznaniu w dniu 4 czerwca 2019 r. w Warszawie

na rozprawie

sprawy z powództwa "A. (...)" spółki jawnej z siedzibą w W.

przeciwko "B. M., M. S., J. Z. (...)" spółce jawnej w likwidacji z siedzibą w N., B. M., M. S. i J. Z.

o zapłatę

na skutek apelacji powoda

od wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie

z dnia 8 września 2017 r., sygn. akt IV C 808/17

uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi Okręgowemu w Warszawie do ponownego rozpoznania, pozostawiając temu Sądowi rozstrzygnięcie o kosztach postępowania apelacyjnego.

Monika Włodarczyk Bernard Chazan Edyta Jefimko

Sygn. akt V ACa 30/19

UZASADNIENIE

Pozwem z dnia 6 kwietnia 2017 r. spółka jawna pod firmą A. (...) Spółka Jawna z siedzibą w miejscowości W. wniosła o zasądzenie solidarnie od pozwanych B. M., M. S., J. Z. (...) Spółka Jawna w likwidacji z siedzibą w N. (pозwana spółka) oraz wspólników spółki jawnej B. M., M. S. i J. Z. na rzecz powoda:

- a) kwoty 2.360.030 zł wraz z ustawowymi odsetkami od dnia 31 stycznia 2017 r. do dnia zapłaty;
- a) zwrotu kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa według norm przepisanych.

Powód wskazał, że przedmiotem roszczenia jest zwrot nienależnego świadczenia o wartości podatku w związku z otrzymaniem przez pozwaną spółkę z właściwego urzędu skarbowego zwrotu kwoty podatku od towarów i usług (podatek VAT), który został zapłacony wskutek zawarcia przez powoda i pozwaną umowy sprzedaży z dnia 1 sierpnia 2011 r.

W sprzeciwie od nakazu zapłaty, pozwani zaskarżyli nakaz zapłaty w całości oraz wnieśli o oddalenie powództwa w całości i o zasądzenie od powoda na rzecz pozwanych zwrotu kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa procesu w wysokości 90.000,00 zł, co stanowiło sześciokrotność stawki minimalnej określonej we właściwym rozporządzeniu wykonawczym.

Pozwani wskazując na bezzasadność dochodzonego roszczenia podnieśli zarzut niewykazania zasadności dochodzonego roszczenia ani co do zasady, ani co do wysokości oraz zarzut przedawnienia roszczenia objętego pozwem.

Wyrokiem z 8 września 2017 r. sygn. akt IV C 808/17 Sąd Okręgowy w Warszawie w pkt 1 oddalił powództwo w całości, w pkt 2 zasądził od powoda solidarnie na rzecz pozwanych tytułem zwrotu kosztów procesu sumę 15.068,00 zł w tym 15.000,00 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego oraz 68,00 zł tytułem zwrotu kosztów opłaty skarbowej od złożonego pełnomocnictwa procesowego (k. 219).

Powyższe rozstrzygnięcie zapadło w oparciu o następujące ustalenia faktyczne oraz rozważania prawne:

W dniu 1 sierpnia 2011 r. w W. pozwana spółka, jako sprzedawca, zawarła z powodem, jako kupującym, umowę sprzedaży w formie aktu notarialnego, na podstawie której sprzedający przeniósł na kupującego własność nieruchomości gruntowej położonej w miejscowości K. (gmina N., powiat (...), województwo (...)) wraz z położonymi na niej budynkami oraz środkami trwałymi stanowiącymi wyposażenie tychże budynków, dla której to nieruchomości Sąd Rejonowy w Pruszkowie prowadzi księgę wieczystą Kw nr (...).

Strony ustaliły, że kupujący zapłaci sprzedającemu cenę w sumie 12.621.030 zł brutto, na którą to kwotę złożyła kwota 10.216.000,00 (cena netto) oraz kwota 2.360.030,30 zł (odpowiadająca wielkości podatku VAT).

Strony złożyły również oświadczenie, że czynność w zakresie sprzedaży nieruchomości gruntowej, prawa własności posadowionych na niej budynków jest opodatkowana podatkiem VAT.

Pismem z dnia 24 czerwca 2016 r. pozwana spółka przesłała do powoda pismo wraz z fakturą korygującą nr (...) z dnia 20 czerwca 2016 r. W piśmie tym wskazano, że w pierwotnej fakturze, tj. w pozycjach nr 2, 3 i 4 faktury nr (...) (21699) z dnia 2 sierpnia 2011 r. znalazł się błąd, gdyż we wskazanym zakresie umowa sprzedaży korzystała ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT w związku z faktem nabycia nieruchomości w okresie 1991 do 2004 r.

Powód poinformował pozwanych, że kwestionuje przedmiotową fakturę korygującą oraz wskazał, że nie została ona i nie zostanie włączona do ksiąg rachunkowych powoda, gdyż w ocenie powoda nie istniały podstawy faktyczne i prawne do dokonania jakichkolwiek zmian w zakresie zwolnienia czy zastosowania innej stawki VAT przy zawieraniu przez strony umowy sprzedaży.

Dnia 24 lipca 2016 r. pozwana spółka wystąpiła do Urzędu Skarbowego w P. o zwrot sumy 1.594.462,22 zł tytułem zwrotu kwoty podatku VAT zapłaconego wskutek zawarcia umowy sprzedaży, która to kwota została wypłacona pozwanej spółce przez Urząd Skarbowy w P. w dniu 18 listopada 2016 r.

Sąd ustalił również, że powód także rozliczając transakcję zawartą w 2011 r. otrzymał z właściwego urzędu skarbowego odpowiednią sumę tytułem zwrotu tego samego podatku VAT.

Dnia 18 stycznia 2017 r. powód wystąpił do pozwanej spółki z wezwaniem do zapłaty powodowi kwoty 2.360.030,00 zł tytułem zwrotu kwoty podatku VAT uiszczonej w ramach umowy sprzedaży, oznaczając termin 7 dni od dnia otrzymania wezwania, pod rygorem skierowania na drogę postępowania sądowego.

Za podstawę ustaleń faktycznych Sąd przyjął wiarygodne kopie dokumentów urzędowych i prywatnych złożonych przez strony w toku postępowania, odpowiadające warunkom odpowiednio wskazanym w art. 244 k.p.c. oraz art. 245 k.p.c. Niektóre okoliczności uznał za bezsporne i przyznane co uzasadniało zdaniem Sądu uczynienie na ich podstawie ustaleń zgodnie z art. 229 k.p.c. oraz 230 k.p.c.

Sąd Okręgowy oddalił wnioski dowodowe, wykraczające poza dowody ze złożonych dokumentów, w postaci zeznań świadków zawnioskowanych w pozwie przez powoda oraz z przesłuchania stron a także wniosek o zwrócenie się do właściwego urzędu skarbowego o udostępnienie akt postępowania skarbowego oraz wniosek pozwanych o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka uznając, iż wszelkie fakty mające istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy zostały należycie udokumentowane za pomocą przedłożonych przez strony w toku postępowania wiarygodnych kopii dokumentów urzędowych i prywatnych.

W świetle ustalonych okoliczności Sąd uznał, iż powództwo nie zasługiwało na uwzględnienie.

Za podstawę prawną rozstrzygnięcia Sąd przyjął art. 405 k.c. w zw. z art. 410 k.c. i 411 k.c. oraz art. 535 k.c. w zw. z art. 353 k.c. w zw. z art. 353¹ k.c. w zw. z art. 354 § 1 k.c. oraz art. 316 § 1 k.p.c.

Zdaniem Sądu świadczenie przez powoda uzgodnionej ceny na rzecz pozwanej spółki nie było świadczeniem nienależnym, albowiem opierało się w zupełności na umowie sprzedaży zawartej we właściwej formie (art. 158 k.c.) i nastąpiło zgodnie z treścią umowy.

Ponadto Sąd przyjął, że powód nigdy nie złożył pozwanej spółce oświadczenia o własnym błędzie w zakresie uzgodnionej ceny i o uchyleniu się od skutków umowy sprzedaży w tym zakresie na podstawie art. 84 w zw. z art. 88 k.c.

W tej sytuacji zdaniem Sądu I instancji spełnienie świadczenia, którego zwrotu domagał się powód, opierało się na umowie, która nie była nieważna i od której skutków powód nie uchylił się. Za dorozumiane złożenie takiego oświadczenia Sąd nie uznał również przedprocesowe wezwanie do zapłaty czy też samego pozwu.

Sąd wskazał przy tym, iż na podstawie tej samej umowy sprzedaży sam powód wystąpił do właściwego urzędu skarbowego o zwrot podatku i zwrot taki uzyskał. Również to świadczenie zdaniem Sądu nie było nienależne i nie nastąpiło kosztem strony powodowej, która po uzyskaniu od pozwanej spółki korekty właściwej faktury, stanowczo odmówiła uznania poprzednio wystawionej faktury za błędną.

W takim stanie, świadczenie ceny, w tym jej części odpowiadającej obliczonemu podatkowi VAT, w ocenie Sądu opierało się na podstawie, która była ważna w chwili świadczenia i nie odpadła również po spełnieniu świadczenia.

Sąd I instancji przyjął również, iż przyczyną, która legła u podstaw wytoczenia powództwa było zwrócenie pozwanej spółce przez właściwy urząd skarbowy podatku VAT, zapłaconego w wyniku umowy sprzedaży. Zaznaczył, iż zwrócona kwota podatku VAT była niższa, niż wskazana w umowie sprzedaży, gdyż według właściwego urzędu skarbowego tylko niektóre z przedmiotów umowy były zwolnione od podatku VAT. Przedmiotowa kwota, którą otrzymała pozwana spółka ze Skarbu Państwa, w ocenie Sądu Okręgowego również nie była świadczeniem nienależnym w rozumieniu art. 410 k.c., lecz była świadczeniem spełnionym przez Skarb Państwa na ważnej podstawie, czyli na podstawie ostatecznej decyzji właściwego urzędu skarbowego. Zwrot tej kwoty na rzecz spółki pozwanej nie odbył się przy tym kosztem powoda.

Zdaniem Sądu fakt, że każda ze stron tej samej umowy uzyskała zwrot tego samego podatku, wskazuje albo na istnienie nieracjonalnych dla interesu Skarbu Państwa norm prawa podatkowego, albo nieracjonalnej wykładni tych norm przez organy podatkowe wbrew koniecznemu założeniu istnienia ustawodawcy jednak racjonalnego. Żadna z tych okoliczności nie usprawiedliwiała w ocenie Sądu Okręgowego wnioskowania, aby nieracjonalne podwójne zwrócenie

raz zapłaconego podatku zwalniało Sąd Okręgowy od racjonalnego rozstrzygnięcia sprawy cywilnej poprzez oddalenie powództwa w całości.

Powołując się na treść art. 316 § 1 k.p.c. Sąd uznał za nieistotne dla rozstrzygnięcia sprawy wyrażane przez powoda obawy, że właściwy urząd skarbowy może w przyszłości skorygować podwójny zwrot podatku przez wystąpienie do powoda z odpowiednim żądaniem zapłaty, które należało uznać za zdarzenie przyszłe i niepewne

Sąd niezależnie od wskazanej przyczyny oddalenia powództwa, którą stanowiło uznanie, iż wobec pozwanego nie przysługuje ani roszczenie w dochodzonej kwocie ani

w wysokości odpowiadającej kwocie zwróconego pozwanej spółce podatku, ustosunkował się również do podniesionego zarzutu przedawnienia roszczenia. Wskazał, że gdyby przyjąć, że taka wierzytelność z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia istnieje, wówczas jej wymagalność datowałaby się albo od odpadnięcia przyczyny świadczenia ceny przez powoda (która to przyczyna w ocenie Sądu Okręgowego wciąż nie odpadła) albo od wzbogacenia pozwanej spółki przez uzyskanie zwrotu podatku w 2016 r. (które to wzbogacenie w ocenie Sądu Okręgowego nie nastąpiło kosztem powoda), czyli w każdym razie roszczenie o zapłatę takiej wierzytelności nie byłoby przedawnione w rozumieniu art. 117 k.c. w zw. z art.120 k.c., również przy założeniu terminu trzyletniego przedawnienia z uwagi na związek roszczenia

z prowadzoną działalnością gospodarczą zgodnie z art. 118 k.c.

Rozstrzygnięcie o kosztach postępowania Sąd oparł na treści art. 98 § 1 i 3 k.p.c., przyjmując, iż zgodnie z zasadą odpowiedzialności za wynik postępowania to powodowie są zobowiązani do zwrotu kosztów poniesionych przez pozwanych, do których należało wynagrodzenie pełnomocnika ustalone zgodnie z § 2 pkt 8 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie, w brzmieniu obowiązującym w chwili wszczęcia postępowania oraz opłata skarbową od udzielonych pełnomocnictw odpowiadającą kwocie 68 zł.

Sąd wskazał również, że między pozwanymi zachodziło współuczestnictwo procesowe w rozumieniu art. 72 § 1 k.p.c., w której to sytuacji Sąd może obniżyć do jednokrotności stawki wynagrodzenie pełnomocnika procesowego zastępującego współuczestników, jeżeli przemawia za tym nakład pracy pełnomocnika, podjęte przez niego czynności oraz charakter sprawy, czyli przesłanki określone w art. 109 § 2 k.p.c. (uchwała Sądu Najwyższego z dnia 10 lipca 2015 r., III CZP 29/15).

Ustalając wynagrodzenie pełnomocnika pozwanych w jednokrotnej stawce zgodnie z art. 109 § 2 k.p.c., Sąd Okręgowy wziął pod uwagę, że pełnomocnik procesowy pozwanych złożył wspólny sprzeciw pozwanych od nakazu zapłaty, uczestniczył w jednej krótkiej rozprawie i złożył załącznik do protokołu rozprawy, a wartość przedmiotu sporu (2.360.030,00 zł) była zbliżona do dolnego progu, rozpoczynającego przedział wartości wyznaczających odpowiednią stawkę (powyżej 2.000.000,00 zł do 5.000.000,00 zł).

Wyrok z dnia 8 września 2017 r. zaskarżyła w całości strona powodowa, któremu zarzuciła:

1) naruszenie przepisów prawa procesowego, które miało istotny wpływ na treść rozstrzygnięcia, tj.:

a) art. 233 § 1 k.p.c. poprzez przekroczenie zasady swobodnej oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego w ten sposób, że wnioski Sądu I instancji wynikające z oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego są nielogiczne, niewynikające z prezentowanego materiału dowodowego oraz sprzeczne z doświadczeniem życiowym, przejawiające się w ten sposób, że:

- wniosek, że zdarzeniem, które stanowiło przyczynę wytoczenia powództwa było zwrócenie przez Urząd Skarbowy w P. pozwanej spółce podatku VAT - podczas, gdy - było nim ustalenie przez Urząd Skarbowy w P., w wyniku postępowania kontrolnego, faktu zwolnienia od opodatkowania podatkiem VAT umowy sprzedaży nieruchomości zawartej przez strony w dniu 01 sierpnia 2011 roku;

- wniosek, że zwrot podatku VAT przez Urząd Skarbowy w P. na rzecz pozwanej spółki nastąpił na podstawie ostatecznej decyzji - podczas gdy Urząd Skarbowy w P. nie wydał żadnej decyzji w sprawie a zwrot nastąpił po zakończeniu postępowania kontrolnego;

- wniosek, że powódka wystąpiła do właściwego urzędu skarbowego o zwrot VAT od umowy sprzedaży - podczas, gdy - w wyniku zawartej umowy sprzedaży w dniu 01 sierpnia 2011 roku - powódka - zgodnie z treścią umowy oraz przepisami ustawy o podatku od towarów i usług - realizowała prawo do odliczenia podatku naliczonego - za miesiąc sierpień 2011 roku;

- wniosek, że każda ze stron postępowania - powódka i pozwana spółka - uzyskała zwrot tego samego podatku VAT, podczas gdy - powódka - z uwagi na dostawę towaru opodatkowaną podatkiem VAT w dniu 1 sierpnia 2011 roku - realizowała prawo do odliczenia podatku naliczonego, zaś pozwana spółka - zobowiązana była do rozliczenia podatku należnego od zawartej umowy sprzedaży nieruchomości - co nie wykluczało jej prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z innymi czynnościami tym skutkującymi;

- wniosek, że powódka w sposób nieuzasadniony odmówiła uznania faktury korygującej mimo „wystąpienia do właściwego urzędu skarbowego o zwrot podatku VAT”, podczas gdy - powódka nie wystąpiła o „zwrot podatku VAT” a wyłącznie realizowała swoje uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego na podstawie umowy sprzedaży nieruchomości w dniu 01 sierpnia 2011 r.;

- wniosek, że faktem bezspornym jest stwierdzenie, „że każda ze stron tej samej umowy uzyskała zwrot tego samego podatku”, podczas gdy - wniosek ten jest sprzeczny z wiedzą i zasadami logiki,

- wniosek, że rozliczenie podatku VAT należnego i naliczonego - przez każdą ze stron umowy/czynności opodatkowanej podatkiem VAT prowadzi, w przypadku „korzystania z odpowiedniego zwolnienia” do „dwukrotnego otrzymania zwrotu tego samego podatku”, podczas gdy - w dacie zawierania umowy sprzedaży obie strony oświadczyły, że czynność jest opodatkowana podatkiem VAT - tym samym nie powoływały się na możliwość oraz istnienie podstawy prawnej do zwolnienia tej czynności z podatku VAT;

- wniosek, że wzbogacenie pozwanej zostało wywołane zwrotem podatku VAT przez właściwy urząd skarbowy, podczas gdy wzbogacenie pozwanej zostało wywołane świadczeniem nienależnym wykonanym wcześniej przez powódkę;

b) art. 233 § 1 k.p.c. poprzez przekroczenie zasady swobodnej oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego w ten sposób, że Sąd I instancji przyjął, jako podstawę ustaleń faktycznych oświadczenia oraz twierdzenia pozwanej spółki, które pozostawały w sprzeczności z zebraniem w sprawie materiałem dowodowym, a mianowicie błędny wniosek Sądu I instancji, że nieistotny dla rozstrzygnięcia sprawy jest fakt prowadzenia postępowania kontrolnego wobec powódki dotyczącego prawidłowości rozliczenia podatku VAT za miesiąc sierpień 2011 roku oraz przyjęcie „niedorzecznej zasady (...) dwukrotnego otrzymania zwrotu tego samego podatku”, co nie miało miejsca;

c) art. 227 k.p.c. zw. z art. 258 k.p.c. w zw. z art. 217 § 3 k.p.c. poprzez oddalenie wniosku dowodowego o przesłuchanie świadka M. M. oraz B. Z., podczas gdy zgłoszone dowody z zeznań świadków miały istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy;

d) art. 227 k.p.c. w zw. z art. 299 k.p.c. w zw. z art. 217 § 3 k.p.c. poprzez oddalenie wniosku dowodowego o przesłuchanie strony powodowej, podczas gdy zgłoszony dowód miał istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy;

e) art. 227 k.p.c. w zw. z art. 217 § 3 k.p.c. poprzez oddalenie wniosku o zwrócenie się do właściwego urzędu skarbowego o udostępnienie akt postępowania skarbowego, podczas gdy zgłoszony wniosek dowodowy miał istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy;

2) naruszenie przepisów prawa materialnego, mających istotny wpływ na rozstrzygnięcie, a mianowicie:

a) art. 410 § 1 i § 2 k.c. w zw. z art. 405 k.c. poprzez ich błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że niezbędną przesłanką nienależnego świadczenia jest fakt wzbogacenia po stronie uprawnionej, zubożenia po stronie spełniającego świadczenie, mimo że fakt nienależnego świadczenia uzasadnia roszczenie kondycyjne i w takim przypadku nie zachodzi potrzeba badania czy świadczenie to doprowadziło do wzbogacenia oraz zubożenia - uzyskanie nienależnego świadczenia wypełnia przesłankę powstania wzbogacenia
a spełnienie tego świadczenia przesłankę zubożenia, co w rezultacie doprowadziło do błędnego uznania roszczenia powoda za nieistniejące,

b) art. 410 § 2 k.c. w z art. 84 k.c. oraz z art. 88 k.c. poprzez ich błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że zasadność roszczenia powódki jest uzależniona od braku istnienia albo odpadnięcia przyczyny świadczenia, co w rozumieniu Sądu oznacza, że powódka powinna złożyć „oświadczenia o własnym błędzie w zakresie uzgodnionej ceny i o uchyleniu się od skutków umowy sprzedaży”; podczas gdy powódka nie kwestionowała ceny ustalonej przez strony - w wartości netto;

c) art. 410 § 2 k.c. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że świadczenie powódki w części odpowiadającej obliczonemu podatkowi VAT, opierało się na podstawie, która była ważna w chwili spełnienia świadczenia i nie odpadła również po spełnieniu świadczenia, podczas gdy zastosowanie powinna znaleźć przesłanka pierwsza z art. 410 § 2 k.c. - powód w okolicznościach niniejszej sprawy w ogóle nie był zobowiązany do świadczenia polegającego na zapłacie kwoty podatku VAT, co w konsekwencji doprowadziło do błędnego uznania, iż świadczenie powoda nie stanowiło świadczenia nienależnego;

d) art. 65 § 1 i § 2 k.c. poprzez jego niezastosowanie i dokonanie błędnej wykładni oświadczeń woli stron złożonych w dniu 1 sierpnia 2011 roku w przedmiocie opodatkowania umowy sprzedaży podatkiem VAT, polegającej na przyjęciu, że podstawą opodatkowania były oświadczenia (konstytutywne) stron umowy sprzedaży, podczas gdy ze zgromadzonego materiału dowodowego, tj. z treści umowy sprzedaży wynika, iż strony jedynie przyznały fakt (oświadczenie deklaratoryjne), iż czynność ta była opodatkowana podatkiem VAT, co w konsekwencji doprowadziło do naruszenia prawa materialnego poprzez niewłaściwe zastosowanie art. 84 k.c. w zw. z art. 88 k.c. w zw. z art. 410 § 2 k.c. do oceny stanu faktycznego sprawy zamiast jedynie art. 410 § 2 k.c.

Z uwagi na podniesione zarzuty Strona powodowa wniosła o przeprowadzenie dowodów w postaci:

a/ przesłuchania świadków M. M. oraz B. Z. oraz dowodu z przesłuchania strony z ograniczeniem do strony powodowej na okoliczność dokonania przez powódkę świadczenia na rzecz pozwanej spółki, jego wysokości, prawidłowości rozliczeń podatku naliczonego\ należnego oraz podstaw prowadzenia postępowania podatkowego wobec powódki a w przypadku strony dodatkowo na okoliczności związane z zawarciem umowy sprzedaży, ustaleń stron, wykonania umowy;

b/ o zwrócenie się do właściwego Urzędu Skarbowego w P., o udostępnienie akt postępowania podatkowego numer (...) następnie przeprowadzenie dowodu z dokumentów znajdujących się w aktach na okoliczności przeprowadzenia kontroli podatkowej u pozwanej spółki, jej wniosków, zakresu, okoliczności i zamiaru opodatkowania;

c/ o zwrócenie się do właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego P. w P., o udostępnienie akt postępowania podatkowego nr (...) prowadzonego wobec powódki a związanego z prowadzonym w 2016 r. postępowaniem przed Naczelnikiem Urzędu Skarbowego w P. w związku z kontrolą rozliczeń podatku VAT przez pozwaną spółkę a następnie przeprowadzenia dowodu z dokumentów znajdujących się w aktach na okoliczności dotyczące kontroli podatkowej u powoda, wniosków, zakresu, okoliczności zmiany sposobu opodatkowania.

Z uwagi na podniesione zarzuty powód wniosł o:

- zmianę zaskarżonego wyroku w całości poprzez uwzględnienie powództwa ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd I Instancji;

- oraz o zasądzenie od pozwanych solidarnie na rzecz powódki zwrotu kosztów postępowania za obie instancje, według norm przepisanych (k. 253-259).

Pozwani pismem z dnia 27 grudnia 2018 r. wnieśli o oddalenie apelacji i zasądzenie od spółki „A. (...) sp.j. w W. na rzecz każdego z pozwanych oddzielnie, tj. B. M., M. S., J. Z. (...) sp.j.

w likwidacji, B. M., M. S. i J. Z., zwrotu kosztów zastępstwa adwokackiego za postępowanie odwoławcze przed Sądem Apelacyjnym – wg. norm prawem przepisanych (k. 407-412).

Sąd Apelacyjny zważył, co następuje.

Apelacja powoda jest zasadna w zakresie w jakim zmierza do uchylenia zaskarżonego orzeczenia oraz przekazania sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Analiza motywów rozstrzygnięcia prowadzi do wniosku, że Sąd I instancji nie rozpoznał jej istoty. Przedmiotowe pojęcie zawarte w art. 386 § 4 k.p.c. dotyczy nierozpoznania istoty roszczenia będącego podstawą powództwa, czy też wniosku. Istota sprawy oznacza jej sedno, kwintesencję roszczenia dochodzonego pozwem, czy też objętego wnioskiem. Jest to jednocześnie pojęcie węższe niż rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy w ogóle. Nie może być ono kojarzone z rozpoznaniem wyłącznie kwestii formalnych. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 16 lipca 1998 r. (I CKN 804/97) wskazał, że nierozpoznanie istoty sprawy oznacza brak merytorycznego rozpoznania zgłoszonych w sprawie roszczeń. Oznacza to zaniechanie przez Sąd I instancji zbadania materialnej podstawy żądania, albo pominięcie merytorycznych zarzutów (tak Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 23 września 1998 r. - II CKN 897/97 publ. OSNC z 1999 r. nr 1 poz. 22). Takie także stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 12 września 2002 r. (IV CKN 1298/00- niepubl.) podnosząc, iż pojęcie istoty sprawy, o którym mowa w art. 386 k.p.c. dotyczy jej aspektu materialnego i

w tej jedynie płaszczyźnie może być oceniany zarzut jej nierozpoznania. Będzie ono zachodzić wówczas, gdy sąd nie zbadał podstawy materialnej pozwu, jak też skierowanych do niego zarzutów merytorycznych i w swoim rozstrzygnięciu nie odniósł się do tego, co jest przedmiotem sprawy. W wyroku z dnia 22 kwietnia 1999 r. (II UKN 589/98 publ. OSNP

z 2000r. nr 12 poz. 483,) Sąd Najwyższy wskazał, iż oceny, czy sąd I instancji rozpoznał istotę sprawy dokonuje się na podstawie z jednej strony analizy żądań pozwu, a z drugiej przepisów prawa materialnego stanowiącego podstawę rozstrzygnięcia. W doktrynie utrwalony jest pogląd, że treścią powództwa, czy też wniosku jest żądanie urzeczywistnienia w konkretnym przypadku określonej normy prawnej przez wydanie orzeczenia sądowego określonej treści. Nierozpoznanie więc istoty sprawy sprowadza się do pozostawienia poza oceną sądu okoliczności faktycznych stanowiących przesłanki zastosowania norm prawa materialnego.

Istota niniejszego sporu sprowadzała się do oceny zasadności naliczenia od ceny ustalonej w § 3 ust. 1 umowy sprzedaży nieruchomości gruntowej wraz z budynkami

i budowlami opisanymi w § 1 ust. 1 umowy z dnia 1 sierpnia 2011 r. – na kwotę 10.261.000 zł podatku VAT w kontekście warunków art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. To bowiem z kwestią zasadności i prawidłowości naliczenia przedmiotowego podatku powód wiązał istnienie roszczenia z tytułu nienależnego świadczenia. Zaznaczyć należy, iż precyzując okoliczności faktyczne powód wskazał, iż cena nabycia nieruchomości określona w umowie sprzedaży składała się z dwóch elementów , tj.:

z wartości netto nieruchomości w wysokości 10.261.000 zł oraz podatku VAT w kwocie 2.360.030 zł co dopiero łącznie dawało kwotę 12.621.030 zł oraz, że dopiero w 2016 r. na podstawie wyników kontroli przeprowadzonej u pozwanego ad. 1 przez Urząd Skarbowy

w P., powziął wiadomość, że przedmiotowa transakcja była zwolniona od podatku VAT. W świetle pozyskanych informacji zdaniem powoda umowa sprzedaży z dnia 1 sierpnia 2011 r. była nieważna w zakresie dotyczącym części ceny obejmującej podatek VAT ze względu na sprzeczność z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i

usług, zwalniającym w całości sprzedaż przedmiotowej nieruchomości od podatku VAT. W tych to okolicznościach, tj. niezgodności umowy z powszechnie obowiązującymi przepisami prawa, powód upatrywał podstawy swojego roszczenia stanowiącego nienależne świadczenie, skoro kwota objęta żądaniem odpowiadała wartości podatku, który został naliczony bez podstawy prawnej (pozew k. 6). Konstatując, powód powołał się na nieważność określonego postanowienia umowy z uwagi na sprzeczność z przepisem prawa a nie jak przyjął Sąd I instancji z uwagi na wadę oświadczenia woli, od którego nigdy się nie uchylił. W ocenie Sądu Apelacyjnego roszczenia przy tak zakreślonej podstawie – wskazanej w sposób jasny i precyzyjny - Sąd nie rozpoznał.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że szerokie rozumienie sprawy cywilnej i dopuszczalności drogi sądowej prowadzi do konstatacji, że w zasadzie każde roszczenie procesowe, sformułowane jako żądanie zasądzenia, ustalenia lub ukształtowania stosunku prawnego, niezależnie od merytorycznej zasadności, może być objęte drogą sądową, pod warunkiem, że dotyczy równorzędnych podmiotów. Odnosi się to również do żądania zwrotu nienależnych świadczeń o charakterze publicznoprawnym, dla których podstawę materialną stanowią przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu, w szczególności art. 410 § 2 k.c. (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 21 marca 2013 r., sygn. akt III CZP 9/13 – publ. OSNC zb. dodatkowy z 2014 r. nr A poz. 12 str. 82, uchwała Sądu Najwyższego z dnia 6 maja 2007 r., sygn. akt III CZP 35/07, OSNC 2008, nr 7-8, poz. 72, uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lutego 2008 r., sygn. akt I OPS 3/07, ONSAiWSA 2008, Nr 2, poz. 21, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 maja 2015 r., sygn. akt IV CSK 549/14, niepubl.).

W niniejszej sprawie Sąd oddalając powództwo i nie odnosząc się w ogóle do kwestii zasadności naliczenia, w kontekście przywołanych przez stronę powodową regulacji prawnych, ujawnionych również w protokole kontroli skarbowej przeprowadzonej

u pozwanego ad. 1 przez Urząd Skarbowy w P., a tym samym do istnienia i wysokości roszczenia dochodzonego pozewem, którego podstaw powód upatrywał w przepisie art. 410 § 2 k.c., oparł się na trzech wadliwych założeniach.

Po pierwsze Sąd ocenił roszczenie uwzględniając okoliczności, na które strona powodowa w ogóle się nie powoływała i nie wywodziła z nich nieważności ani umowy ani też je zapisów określających cenę nieruchomości a zawartych w § 3 umowy z 1 sierpnia 2011 r. Jak już wskazano powyżej Sąd oceniając przesłanki stwierdzenia nienależnego świadczenia skupił się wyłącznie na regulacji art. 84 i 88 k.c., tj. wadzie oświadczenia woli i ograniczył się jedynie do wskazania, iż powód nie uchylił się od przedmiotowego oświadczenia, za którą to czynność nie można było uznać ani pozwu ani wezwania do zapłaty wystosowanego przez powoda. Powyższe stanowi w ocenie Sądu Apelacyjnego o nielogiczności przeprowadzonego wyводу prawnego dotyczącego de facto podstawy nieważności umowy wymyślonej przez Sąd I instancji. Ponadto gdyby faktycznie w w/w podstawie strona powodowa upatrywała zasadności swojego roszczenia, to nie przedstawienie stosowanego oświadczenia o uchyleniu się od skutków oświadczenia woli złożonego pod wpływem błędu co do treści czynności prawnej, i mimo wszystko wystąpienie z uwagi na powyższe o zasądzenie świadczenia nienależnego, stanowiłoby o jej nieracjonalności. Konstatując jeszcze raz należy podkreślić, iż w świetle wskazanych przez stronę powodową okoliczności faktycznych, w ramach których nie powoływała się na uchylenie się od oświadczenia woli z uwagi na jego wadę oraz nie wskazywała na warunki złożenia takiego oświadczenia, brak było podstaw do badania ważności oświadczenia złożonego w umowie w przedmiocie ceny w kontekście art. 84 k.c. i art. 88 k.c. W rezultacie dokonanie analizy w w/w granicach przywołanych przepisów prawa wskazywało, na pozostawienie poza rozstrzygnięciem przesłanek merytorycznych stanowiących podstawę dochodzonego roszczenia. Z uwagi na powyższe słusznie zarzucił apelujący, iż Sąd dopuścił się naruszenia prawa materialnego, tj. art. 410 k.c. w zw. z art. 84 k.c. i 88 k.c.

Po drugie niezasadnie Sąd I instancji przyjął, że nie mogło dojść do wzbogacenia pozwanej spółki, albowiem zwrot podatku uzyskała zarówno spółka powodowa jak i pozwana a ponadto do zwrotu podatku VAT nie doszło kosztem strony powodowej lecz na podstawie stosownej decyzji przez Skarb Państwa. Ferując w/w wnioski Sąd I instancji pominął cel opłacania podatku od towarów i usług, a także obowiązujący w ramach regulacji polskiego prawa podatkowego system rozliczenia podatku VAT należnego i naliczonego, które to jak słusznie zarzucił powód wskazując na naruszenia prawa procesowego art. 233 § 1 k.p.c. miały swoje odzwierciedlenie w błędnych ustaleniach faktycznych - a mianowicie, że powódka wystąpiła do właściwego urzędu skarbowego o zwrot VAT od umowy sprzedaży

z 1 sierpnia 2011 r., że powódka i pozwana ad. 1 uzyskała zwrot tego samego podatku VAT, że rozliczenie podatku VAT należnego i naliczonego – przez każdą ze stron umowy/czynności opodatkowanej podatkiem VAT prowadzi, w przypadku „korzystania z odpowiedniego zwolnienia” do „dwukrotnego otrzymania zwrotu tego samego podatku a w konsekwencji, że wzbogacenie miałyby być wywołane zwrotem podatku VAT przez właściwy Urząd Skarbowy. Przywołane okoliczności jak słusznie zarzuciła strona powodowa nie znajdują oparcia w zgromadzonym materiale dowodowym, a także pozostają

w sprzeczności z art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług. Jak wskazuje się w doktrynie kompleks przepisów Działu IX ustawy o podatku od towarów i usług, który rozpoczyna art. 86, reguluje zagadnienie o charakterze fundamentalnym, w istocie rzeczy kręgosłup całej konstrukcji systemu podatku od wartości dodanej, jakim jest konstrukcja podatku naliczonego jako podatku podlegającego "potrąceniu" od podatku należnego. Powyższa konstrukcja prowadzi do neutralności podatku od wartości dodanej dla podatników, a jej podstawowym narzędziem jest podatek naliczony (zob. wyrok z 14.2.1985 r. w sprawie C-268/83 D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen (Zb.Orz. 1985, s. 00655).

Sama konstrukcja zobowiązania podatkowego w podatku VAT wyrażana jest jako wartość stanowiąca kwotę podatku należnego pomniejszona o kwotę podatku naliczonego zapłaconego na wcześniejszych etapach obrotu. Ta „potrącalność" podatku naliczonego ma charakter zasadniczy i stanowi główny element odróżniający podatek od wartości dodanej od podatku obrotowego. Z tych też względów zobowiązanie podatkowe w podatku VAT określane jest więc w sposób wielostopniowy. Podatnik, w pierwszej kolejności, określa wysokość podatku należnego wynikającą z zastosowania stawki podatku do podstawy opodatkowania. Tak określona kwota stanowi wysokość zobowiązania podatkowego, jeżeli

u podatnika nie wystąpi w danym okresie rozliczeniowym kwota podatku naliczonego (albo jeżeli podatek naliczony wystąpi, ale podatnik nie zdecyduje się go wykorzystać w celu obniżenia podatku należnego). Jeżeli jednak u podatnika w danym okresie rozliczeniowym wystąpiła pewna kwota podatku naliczonego, a ponadto podatnik zechce ją wykorzystać, wówczas może on obniżyć wysokość zobowiązania podatkowego o tę kwotę. Konstrukcja podatku naliczonego wynika wprost z istoty podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej, zgodnie z którą podatek obciąża w każdej fazie obrotu nie pełen obrót, ale tylko tę wartość, która została dodana w konkretnej fazie. Mechanizm umożliwiający podatnikowi rzeczywiste obciążenie obrotu stanowiącego jego wartość dodaną, która to wartość odpowiada różnicy pomiędzy obrotem zrealizowanym w danej fazie a obrotem zrealizowanym w fazie poprzedniej stanowi obecnie metoda ustalania obrotu podlegającego opodatkowaniu (stosowana we wspólnotowym systemie podatku od wartości dodanej), tzw. metoda fakturowa, polega na tym, iż podatnik opodatkowuje pełną wartość obrotu (a nie tylko wartość przez siebie dodaną), ale jednocześnie ma prawo (nie – obowiązek) odliczenia od tak ustalonej kwoty podatku należnego kwoty podatku naliczonego zapłaconego na poprzednich etapach obrotu (jest to reguła generalna) (Komentarz VAT Tomasz Michalik rok wydania 2018).

W świetle przedstawionego mechanizmu działania/naliczania podatku od wartości dodanej, który po transakcji z 1 sierpnia 2011 r. został zastosowany zarówno przez powoda jak i przez pozwanego ad. 1, będący uprawnieniem podatników opodatkowanych podatkiem VAT, nie prowadził do dwukrotnego zwrotu świadczenia publicznoprawnego. Zwrócić jednak należy uwagę, iż przedmiotem oceny z uwagi na żądanie nie była zasadność skorzystania z mechanizmu z art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług lecz co zawsze jest punktem wyjścia ustalenie, czy de facto transakcja z 1 sierpnia 2011 r. podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, albowiem to dopiero umożliwiało kwalifikację roszczenia na podstawie art. 410 § 2 k.c.

W tym miejscu wskazać również wypada, iż w orzecznictwie podnosi się, że z chwilą spełnienia świadczenia nienależnego przez powoda, powstaje po jego stronie roszczenie kondykcyjne obejmujące obowiązek zwrotu wartości uzyskanych świadczeń łącznie

z zawartym w cenie podatkiem od towarów i usług (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 marca 2001 r., sygn. akt V CKN 769/00, OSNC z 2001 r., Nr 11, poz. 166, wyrok Sądu Najwyższego z 27 lutego 2004 r., sygn. akt V CK 293/03, OSNC z 2005 r., nr 3, poz. 51, wyrok Sądu Najwyższego z 24 listopada 2011 r., sygn. akt I CSK 66/11). Stąd też w żadnym przypadku okoliczność, że powód uścił cenę zawyżoną w związku z wadliwym naliczeniem podatku nie wyłącza w tym

zakresie uprawnienia do domagania się zwrotu ceny w tej właśnie części na podstawie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu.

Po trzecie wadliwie Sąd I instancji podniósł, że powód nie wykazał z jednej strony wzbogacenia pozwanego ad. 1, a z drugiej strony jego zubożenia, pomiędzy którymi to stanami powinna zachodzić wzajemna zależność. Nie negując oczywiście co do zasady tego poglądu dotyczącego w ogólności instytucji bezpodstawnego wzbogacenia umknęło Sądowi I instancji, że przedmiotem żądania w niniejszym postępowaniu jest zwrot nienależnego świadczenia. W orzecznictwie natomiast, jak słusznie zwrócił uwagę skarżący, ugruntowane jest stanowisko, zgodnie z którym już sam fakt spełnienia nienależnego świadczenia uzasadnia roszczenie o jego zwrot. W takim przypadku nie zachodzi potrzeba badania, czy i w jakim zakresie spełnione świadczenie wzbogaciło osobę, na rzecz której zostało spełnione oraz czy majątek spełniającego świadczenie uległ zmniejszeniu. Uzyskanie nienależnego świadczenia wypełnia bowiem przesłankę powstania wzbogacenia, a spełnienie tego świadczenia przesłankę zubożenia. Z chwilą spełnienia świadczenia nienależnego powstaje roszczenie kondykcyjne, którego treścią jest obowiązek dokonania czynności faktycznej lub prawnej stanowiącej świadczenie przeciwne do spełnionego i takiej też treści roszczenia powód dochodził w rozpatrywanej sprawie (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 15 maja 2014 r., sygn. akt II CSK 517/13 niepubl., wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 listopada 2011 r., sygn. akt II CSK 77/11 niepubl., wyroku Sądu Najwyższego z dnia 24 listopada 2011 r., sygn. akt I CSK 66/11 niepubl.). Dodaje się, że przez świadczenie w rozumieniu art. 410 k.c. należy rozumieć każde celowe i świadome przysporzenie na rzecz majątku innej osoby, które z punktu widzenia odbiorcy można przyporządkować jakiemuś zobowiązaniu, choćby w ogóle lub jeszcze nieistniejącemu albo nieważnemu. Celowość i świadomość działania świadczącego zmierzającego do przysporzenia ocenia się z obiektywnie ujmowanego punktu widzenia odbiorcy, badając czy może on na podstawie rozpoznawalnych okoliczności uważać dane działanie za świadczenie (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 11 września 1997 r., sygn. akt III CKN 162/97, OSNC z 1998 r., Nr 2, poz. 31, z dnia 13 października 2011 r., sygn. akt V CSK 483/10 niepubl., z dnia 9 sierpnia 2016 r., sygn. akt II CSK 760/15 Biuletyn SN z 2016 r. Nr 10).

W tym miejscu wskazać również należy na ugruntowane już w doktrynie stanowisko, iż „świadczenie uiszczone przez kupującego w celu pokrycia VAT-u, jest świadczeniem nienależnym w rozumieniu art. 410 § 2 k.c., jeżeli w rzeczywistości sprzedaż podatkiem tym nie jest obciążona (wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 8 grudnia 2015 r. sygn. akt I ACa 460/15 niepubl., wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 6 listopada 2012 r. sygn. akt VI ACa 678/12 niepubl., wyrok Sądu Najwyższego z 24 listopada 2011 r. sygn. akt I CSK 66/11 niepubl., wyrok Sądu Najwyższego z 27 lutego 2004 r. sygn. akt V CK 293/03 publ. OSNC z 2005 r. nr 3 poz. 51).

Odwołując się do okoliczności niniejszej sprawy wskazać wypada, iż strony w § 3 ust. 1 umowy z dnia 1 sierpnia 2011 r. określiły, że sprzedający sprzedaje kupującemu nieruchomością gruntową opisaną w § 1 pkt 1 umowy wraz z budynkami i budowlami opisanymi w pkt 1 § 1 aktu notarialnego oraz środkami trwałymi stanowiącymi wyposażenie budynków, opisanych szczegółowo w załączniku nr 1 do aktu notarialnego, za łączną cenę 10.261.000 zł netto, plus podatek VAT w kwocie 2.360.030 zł, tj. 12.621.030 zł brutto. Ponadto w § 3 ust. 2 strony doprecyzowały wartość poszczególnych składników przedmiotu transakcji – określając ich cenę netto i brutto, a mianowicie:

- cena nieruchomości gruntowej - 1.500.000 zł netto – 1.845.000 zł brutto;
- cena budynków – 8.221.096,80 zł netto – 10.111.949,06 zł brutto;
- cena pozostałych budynków – 109.793,35 zł netto – 135.045,82 zł brutto;
- cena środków trwałych stanowiących wyposażenie budynków – 430.109,85 zł netto – 529.035,12 zł brutto (k. 34v). Zgodnie z § 4 ust. 1 umowy sprzedaży przedstawiciele obu stron transakcji oświadczyli, że czynność w zakresie zbycia nieruchomości gruntowej, prawa własności posadowionych na niej budynków jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług, oraz że obie strony są podatnikami tego podatku (k. 34v-35). Ponadto w oparciu o złożone dokumenty za bezsporne należało uznać, iż powód w ramach ceny zapłaconej pozwanemu ad. 1 uiszczył również podatek w wysokości 23%. Nie ulega więc wątpliwości, że powód spełnił świadczenie, które winno zostać poddane ocenie pod kątem jego zgodności zarówno z umową z dnia 1 sierpnia 2011 roku, jak i ustawą podatkową.

Czynienie dalszych ustaleń powinno natomiast uwzględniać wyniki kontroli podatkowej przeprowadzonej przez Urząd Skarbowy w P. u pozwanego ad. 1, w kontekście zarówno istnienia/nieistnienia podstawy do opodatkowania w/w transakcji na podstawie art. 43 ust.10 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym na dzień zawarcia umowy oraz zwolnienia przedmiotowego z uiszczenia podatku od towarów i usług przewidzianego w warunkach określonych art. 43 ust. 1 pkt 10 powołanej ustawy. W przypadku bowiem naliczenia przez pozwaną ad. 1 podatku w warunkach istnienia podstaw do zwolnienia przedmiotowej transakcji od podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 cyt. ustawy, takie świadczenie zgodnie z przywołaną wykładnią art. 410 k.c., stanowi o spełnieniu świadczenia nienależnego. Stąd dokonywanie przez Sąd I instancji oceny w zakresie wzbogacenia i zubożenia każdej ze stron było zbędne.

Dodać także wypada, iż w świetle art. 411 k.c. także wiedza świadczącego odnośnie braku takiej powinności pozostaje bez znaczenia w sytuacji, gdy realizacja świadczenia następuje w wykonaniu nieważnej czynności prawnej. Sąd Najwyższy w przywołanym już wyroku z dnia 27 lutego 2004 roku (sygn. akt V CK 293/03), oczywiście w stanie prawnym obowiązującym w dacie wydawania wyroku wskazując, że cena w zakresie obejmującym bezpodstawnie ustalony podatek VAT jest świadczeniem nienależnym, podniósł jednocześnie, że zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (tekst jedn.: Dz. U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195 z późn. zm.), jak i art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050 z późn. zm.), cena towaru lub usługi opodatkowanej podatkiem od towarów i usług obejmuje także kwotę należnego podatku od towarów i usług. Umowa w zakresie obejmującym jako składnik ceny podatek od towarów i usług w niewłaściwej wysokości jest nieważna (art. 58 § 3 k.c.), w tym bowiem zakresie jest sprzeczna z przepisami ustawy o VAT. Powyższe należy również odnieść do niniejszej sprawy. Jak wynika bowiem z pisma Urzędu Skarbowego w P. z 5 grudnia 2016 roku (postępowanie kontrolne nr (...)) zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i usług dostawa, objęta fakturą (...) z 5 sierpnia 2011 roku, odnośnie której w dniu 20 czerwca 2016 roku pozwana ad. 1 wystawiła korektę faktury nr (...), była w całości zwolniona od podatku (k. 44-45), przez co zawarta pomiędzy powodem i pozwanym ad. 1 umowa sprzedaży przewidująca obowiązek pokrycia przez powódkę kwoty VAT podlegała ocenie w kontekście ważności postanowienia umowy obejmującego jako składnik ceny podatek od towarów i usług, skoro w tej części pozostawała w sprzeczności z przepisami ustawy o VAT (art. 58 § 3 k.c.).

W powołanym powyżej orzeczeniu Sąd Najwyższy dodał, że zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o VAT (ustawy z 8 stycznia 1993 r.), w razie wystawienia przez sprzedawcę faktury wykazującej kwotę podatku VAT, mimo że dokonana sprzedaż została zwolniona od tego podatku, sprzedawca jest obowiązany do zapłaty wykazanej kwoty podatku. Kwota podatku VAT wykazanego w takiej fakturze nie może być jednak elementem rozliczenia podatku w trybie art. 10 i 26 ustawy o VAT (obecnie art. 19a). W szczególności, odbiorca takiej faktury nie jest uprawniony do obniżenia podatku należnego o kwotę wykazanego w niej podatku (zob. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02, ONSA 2002, Nr 4, poz. 136).

Konstatując poczynione rozważania wskazać należy, iż w okolicznościach niniejszej sprawy konieczne było poczynienie ustaleń odnośnie:

- a) uzgodnień stron w zakresie podatku, ceny oraz okoliczności złożenia oświadczeń wskazanych z § 4 ust. 1 umowy z 1 sierpnia 2011 r., dot. istnienia okoliczności opodatkowania transakcji;
- b) w dalszej kolejności dokonanie oceny zgodności postanowień umowy – w zakresie odpowiednio postanowień zawartych w § 3 i 4 – odnoszących się do ceny i opodatkowania transakcji, z ustawą o podatku VAT, a w konsekwencji ważności postanowień umownych w zakresie wysokości wynagrodzenia w części obejmującej podatek, który jest przedmiotem sporu.

Jak już podniesiono powyżej, pomimo konieczności oceny w w/w zakresie, Sąd rozpoznając dochodzone roszczenie wskazał jedynie na niezastnienie przesłanek z art. 84 i art. 88 k.c. do których ograniczył swoje rozważania oraz w sposób enigmatyczny do kwestii braku wzbogacenia po stronie pozwanego ad. 1 i braku zubożenia po stronie powoda.

Przywołane powyżej kwestie, nie były objęte konsensusem stron, o czym świadczy m.in. fakt wystawienia faktury VAT nr (...), następnie faktury korygującej z 20 czerwca 2016 r., w której skorygowano nie tylko stawkę podatku VAT w zakresie pozycji 2, 3 i 4 faktury, ale również cenę określoną w § 3 ust. 2 umowy z 1 sierpnia 2011 r. poprzez podwyższenie cen netto składników z pozycji 2 (w części), 3 (w części) i 4 (w całości) o kwotę przypadającą na w/w składki z tytułu podatku VAT, co skutkowało nieuprawnioną i samowolną zmianą ceny oraz postawa powoda odmawiającego pierwotnie przyjęcia faktury korygującej z 20 czerwca 2016 r. a także jego stanowisko artykułowane w niniejszym procesie.

Dodać także wypada, iż z uwagi na wadliwość, jak to wskazano w ustaleniach kontroli skarbowej przeprowadzonej przez Urząd Skarbowy w P., wystawienie faktury korygującej Nr (...), w której błędnie naliczony podatek VAT określono na kwotę 1.594.462,22 zł a nie 2.360.030 zł do Sądu orzekającego należy ustalenie wysokości w/w podatku, co powinien uczynić uwzględniając całokształt okoliczności sprawy (zob. wyrok Sądu Najwyższego z 22 marca 2002 r. sygn. akt I CKN 1344/99 publ. OSNC z 2003 nr 4 poz. 52).

Odnosząc się do kwestii prawidłowości ustalonej kwoty podatku Sąd Najwyższy wskazał, że „artykuł 2 ust. 4 ustawy o VAT (obecnie art. 5 ust. 2), zgodnie z którym wskazane w tym artykule czynności podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa, odnosi się do stosunku między podatnikiem (tj. świadczącym usługi) a organem podatkowym, nie dotyczy natomiast stosunku między wykonawcą a odbiorcą usługi. W odniesieniu do tego stosunku obowiązuje ogólna norma prawa zobowiązań, zgodnie z którą zapłata wykonawcy całości lub jakiegokolwiek części wynagrodzenia za usługę, mimo nieważności umowy między wykonawcą a odbiorcą usługi, stanowiłoby nienależne świadczenie (art. 410 § 2 k.c.). Uregulowanie zawarte w art. 2 ust. 4 ustawy o VAT (obecnie art. 5 ust. 2) jest specyficznym rozwiązaniem prawa podatkowego (por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2000 r., I SA/KA 1175/98, "Biuletyn Skarbowy" 2001, nr 5, s. 22) i jako takie nie może modyfikować norm prawa cywilnego (por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 sierpnia 2000 r., III SA 2229/99, ONSA 2001, nr 4, poz. 175).

Jeżeli umowa o świadczenie usług jest ważna, o wysokości tej części wynagrodzenia, która odpowiada podatkowi od towarów i usług, rozstrzyga w praktyce w zasadzie faktura wystawiona przez stronę świadczącą usługi. Wiąże się to ze znaczeniem, jakie dokumentowi temu przypisują przepisy prawa, gdy chodzi o obliczanie i pobór podatku od towarów i usług. Podatnik, tj. świadczący odpłatnie usługi, powinien obliczyć podatek należny od wykonanej usługi i określić jego wysokość w fakturze dostarczonej odbiorcy usługi.

W wystawionej fakturze mogą jednak występować nieprawidłowości w określeniu podatku, nie usunięte w drodze faktury korygującej (zob. § 44 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21.12.1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm. – aktualnie art. 106j ustawy o VAT). Wykonawca usługi może w szczególności wystawić fakturę określającą VAT, mimo że wykonana usługa nie podlegała obowiązkowi podatkowemu lub została zwolniona od podatku albo podlegała opodatkowaniu według innej stawki podatkowej niż zastosowana. Według art. 33 ustawy o VAT, wystawca faktury jest obowiązany do zapłaty wykazanego

w niej podatku także wtedy, gdy wykonana usługa nie była objęta obowiązkiem podatkowym lub została od niego zwolniona; to samo dotyczy również wykazania kwoty podatku wyższej od kwoty podatku należnego. W tym więc zakresie rozstrzyga treść faktury, mimo jej nieprawidłowości. Chodzi tu o swoistą sankcję prawa podatkowego.

„Powołane wyżej przepisy - w zakresie, w jakim uznają treść faktury za rozstrzygającą dla wysokości podatku (art. 33 ustawy o VAT) lub wysokości podlegającego odliczeniu podatku naliczonego (art. 19 ustawy o VAT w związku z zapatrywaniem wyrażonym w powołanym wyżej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lutego 1996 r.) - podyktowane są szczególnymi względami związanymi z prawidłowym funkcjonowaniem regulacji podatkowej i odnoszą się, podobnie jak art. 2 ust. 4 ustawy o VAT, jedynie do stosunków prawnopodatkowych, nie dotyczą natomiast kwoty podatku objętej "ceną towaru lub usługi.

Choć więc w praktyce o wysokości tej części wynagrodzenia, która odpowiada podatkowi od towarów i usług, rozstrzyga w zasadzie faktura wystawiona przez stronę świadczącą usługi, treść tej faktury nie może być uznana za wiążącą w sporze o zapłatę wspomnianej części wynagrodzenia. W sprawie o zapłatę części wynagrodzenia odpowiadającej podatkowi od towarów i usług należy zatem zawsze ustalić prawidłową wysokość podatku od towarów i usług, uwzględniając całokształt okoliczności sprawy (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 czerwca 1997 r., SA/Gd 451/96, niepubl.).”

Podzielając przywołane powyżej stanowisko oczywiste jest, iż wobec sporu stron – kwestionowania przez pozwanych wysokości dochodzonej kwoty jako nieodpowiadającej wysokości podatku VAT - i nieprawidłowo wystawionej przez pozwanego ad. 1 faktury korygującej z 20 czerwca 2016 r., kwota wynagrodzenia zapłacona tytułem podatku VAT od transakcji stwierdzonej umową z 1 sierpnia 2011 r., będzie również musiała być przedmiotem ustaleń Sądu. W tych bowiem okolicznościach w zakresie jej wysokości nie będzie można oprzeć się wyłącznie na wystawionej fakturze korygującej.

Ponadto z uwagi na podniesiony przez stronę pozwaną zarzut przedawnienia roszczenia a przez stronę jego kwestionowanie poprzez powołanie się na nadużycie prawa przez stronę pozwaną konieczne będzie po pierwsze ustalenie czy zawarta transakcja z 1 sierpnia 2011 r., która została opodatkowana pozostaje w ścisłym związku z rodzajem prowadzonej przez powódkę działalności gospodarczej, co będzie bezspornie wpływało na ustalenie terminu przedawnienia roszczenia, tj. odpowiednio 3 czy 10 lat (zob. wyrok Sądu Najwyższego z 5 kwietnia 2017 r. sygn. akt II CSK 480/16, niepubl.). Również z uwagi na charakter dochodzonego świadczenia, konieczne będzie ustalenie początku biegu przedawnienia, który zależy od podjęcia czynności przez uprawnionego. Jak wskazał Sąd Najwyższy „Bieg terminu przedawnienia roszczenia wynikającego z nienależnego świadczenia spełnionego w wykonaniu bezwzględnie nieważnej czynności prawnej rozpoczyna się od dnia, w którym uprawniony mógł w najwcześniejszym możliwym terminie wezwać zobowiązanego do zapłaty (art. 120 § 1 zd. 2 KC i art. 410 § 1 i 2 KC).” (wyrok z 19 kwietnia 2009 r. sygn. akt II CSK 625/08, MP z 2009 r. Nr 11 str. 578). Określenie chwili początkowej biegu przedawnienia będzie zależało od wielu okoliczności, zwłaszcza od rodzaju świadczenia. Nie może więc być określona in abstracto, a jedynie indywidualnie, dla każdego konkretnego zobowiązania, co pozostaje przedmiotem ustaleń Sądu.

Również wobec podniesienia przez powódkę zarzutu nadużycia prawa podmiotowego przez pozwanego z uwagi na zgłoszenie zarzutu przedawnienia, w przypadku ustalenia, iż faktycznie przedmiotowy termin do dnia wniesienia pozwu by upłynął, zasadne będzie poczynienie ustaleń odnośnie wszystkich okoliczności zarówno towarzyszących zawarciu umowy z 1 sierpnia 2011 r., w tym w zakresie złożonych w treści umowy § 4 ust. 1 oświadczeń o opodatkowaniu przedmiotowej transakcji, wiedzy osób, które działały

w imieniu powodowej spółki przy zawarciu spornej umowy odnośnie istnienia/nieistnienia warunków z art. 43 ust 1 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i usług a także uwzględnienie czasu i przyczyn dokonania korekty faktury przez pozwanego ad. 1 a także wiedzy przez powódkę (osoby uprawnione do działania w jej imieniu) odnośnie podstaw uzasadniających korektę faktury/braku podstaw do opodatkowania transakcji.

Mając na uwadze powyższe okoliczności, zaskarżony wyrok należało uchylić na podstawie art. 386 § 4 k.p.c., albowiem Sąd czyniąc wadliwie powyższe ustalenia nie rozpoznał istoty sprawy.

Sąd Okręgowy ponownie rozpoznając sprawę w pierwszej kolejności dokona interpretacji łączącej strony umowy w części dotyczącej rozumienia przez strony postanowień § 3 ust. 1 i 2 oraz § 4 ust. 1 umowy w zakresie uzgodnionej ceny oraz wysokości podatku, jaki miał być doliczany do uzgodnionego wynagrodzenia i stosownie do tych ustaleń oceni, czy w świetle przepisów prawa podatkowego, a w szczególności art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług tak ustalone postanowienia umowy są ważne (art. 58 § 3 k.c.). W dalszej natomiast kolejności oceni, czy powód uiszczając wynagrodzenie objęte dołączoną do pozwu fakturą (...) świadczył na rzecz pozwanego ad. 1 jednocześnie podatek od towarów i usług, w jakiej wysokości, a tym samym czy spełnił świadczenie nienależne i w jakiej konkretnie wysokości. Następnie po ustaleniu przesłanek świadczenia nienależnego z uwagi na podnoszoną przez powoda nieważność postanowienia umownego dotyczącego części odnoszącej się do podatku VAT, w tym jego wysokości oceni również podniesiony przez pozwanych zarzut przedawnienia roszczenia

a w przypadku ustalenia, iż termin przedawnienia upłynął biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności sprawy oceni czy mimo to przysługujące powódce roszczenie powinno korzystać z ochrony prawnej, tj. czy podniesiony przez pozwanych zarzut przedawnienia nie zasługuje na uwzględnienie z uwagi na jego sprzeczność z zasadami współżycia społecznego (art. 5 k.c.).

W celu dokonania wskazanych powyżej ustaleń oraz oceny Sąd przeprowadzi dowody zawnioskowane przez powódkę w pozwie (k. 3) zarówno z osobowych źródeł dowodowych jak i z dokumentów, oraz doprecyzowane w apelacji (k. 255) i kolejnym piśmie z 11 grudnia 2018 roku (k. 366) oraz dowody zawnioskowane przez pozwanych w sprzeciwie od nakazu zapłaty (pkt. 14 sprzeciwu k. 147).

Wskazać również wypada, iż zarzuty powoda dotyczące wadliwości decyzji w przedmiocie oddalenia wniosków strony powodowej w postaci zeznań świadka M. M., B. Z., z przesłuchania M. C. i R. K.

w charakterze strony, nie zwrócenia się o dokumenty z przeprowadzonej kontroli skarbowej nr (...), były zasadne. Podjęcie w/w decyzji skutkowało naruszeniem art. 227 k.p.c. w zw. z art. 217 § 3 k.p.c. albowiem przedmiotowe dowody nie były zbędne wobec niewyjaśnienia wszystkich okoliczności (art. 217 § 3 k.p.c.), ani nieistotne dla rozpoznania sprawy skoro konieczne było dokonanie wykładni umowy zgodnie z art. 65 § 2 k.c. oraz ustalenie okoliczności towarzyszących jej zawarciu, podobnie jak okoliczności w jakich doszło do wystawienia faktury korygującej. Ponadto nie były to dowody spóźnione (art. 207 § 6 k.p.c.), która to okoliczność mogłoby ewentualnie uzasadniać podjęcie decyzji o ich oddaleniu.

Zgodnie z art. 108 § 2 k.p.c., z uwagi na uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy sądowi pierwszej instancji do rozpoznania, Sąd Apelacyjny pozostawił temu sądowi rozstrzygnięcie o kosztach instancji odwoławczej.

Monika Włodarczyk Bernard Chazan Edyta Jefimko