



Sygn. akt II CSKP 88/21

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 24 czerwca 2021 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Marcin Krajewski (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Joanna Misztal-Konecka

SSN Ewa Stefańska

Protokolant Anna Banasiuk

w sprawie z powództwa Biura Turystycznego P. spółki jawnej w S.

przeciwko Syndykowi Masy Upadłości Z. Z.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie

w Izbie Cywilnej w dniu 24 czerwca 2021 r.

skargi kasacyjnej strony pozwanej

od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)

z dnia 27 lutego 2019 r., sygn. akt I AGa (...),

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

UZASADNIENIE

Powódka - Biuro Turystyczne P. spółka jawna w S. domagała się zasądzenia od pozwanego Syndyka Masy Upadłości Z. Z. kwoty 693.799,68 zł wraz z

odsetkami ustawowymi za opóźnienie, tytułem zwrotu nienależnego świadczenia w postaci kwoty odpowiadającej podatkowi od towarów i usług, która stanowiła część ceny zakupu nieruchomości.

Wyrokiem z 24 września 2018 r. Sąd Okręgowy w S. uwzględnił powództwo w całości, a apelacja od tego orzeczenia została oddalona wyrokiem Sądu Apelacyjnego w (...) z 27 lutego 2019 r.

Zgodnie z ustaleniami faktycznymi przyjętymi przez orzekające w sprawie Sądy *meriti*, pozwany Syndyk zawarł 28 sierpnia 2013 r. z powódką umowę dzierżawy, której przedmiotem był kompleks hotelowy, w tym zabudowana budynkiem hotelowym nieruchomość składająca się z dwóch działek gruntu. W umowie Syndyk oświadczył, że przedmiot dzierżawy jest przeznaczony do sprzedaży, przy czym strony postanowiły, że dzierżawcy przysługuje prawo pierwokupu. Oświadczenie o skorzystaniu bądź odstąpieniu od prawa pierwokupu powinno być złożone w terminie 30 dni od daty zgłoszenia dokonanego przez wydzierżawiającego lub przedłożenia aktu notarialnego warunkowej umowy sprzedaży. Umowa przewidywała, że jeżeli dzierżawca skorzystałby ze swojego prawa, byłby on zobowiązany do zawarcia umowy sprzedaży w terminie miesiąca od daty złożenia oświadczenia o skorzystaniu z prawa pierwokupu i wówczas - oprócz ceny zakupu - powinien pokryć wszelkie koszty związane z zawarciem umowy.

W dniu 12 maja 2017 r. pozwany Syndyk zawarł w formie aktu notarialnego umowę sprzedaży wymienionego powyżej kompleksu hotelowego obejmującego zabudowaną nieruchomość wraz z określonym mieniem ruchomym na rzecz C. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółki komandytowej z siedzibą w S.. Umowa została zawarta pod warunkiem, że powódka nie wykona przysługującego jej prawa pierwokupu. W umowie Syndyk oświadczył, że sprzedaż nieruchomości opodatkowana jest podatkiem VAT. Łączną cenę sprzedaży ustalono na 3.800.000,00 zł brutto, w tym kwotę netto w wysokości 3.089.430,89 zł i podatek VAT - 710.569,11 zł.

Syndyk powiadomił powódkę o zawarciu umowy warunkowej, a powodowa spółka, po uzyskaniu decyzji kredytowej, złożyła 16 czerwca 2017 r. w formie aktu

notarialnego oświadczenie o wykonaniu prawa pierwokupu. Z tytułu sprzedaży kompleksu hotelowego Syndyk wystawił powódce fakturę na kwoty, które odpowiadały kwotom określonym w umowie sprzedaży.

W związku z nabyciem nieruchomości ani powodowa spółka, ani Syndyk nie składali do właściwego urzędu skarbowego oświadczeń dotyczących tej transakcji, w szczególności oświadczenia o rezygnacji ze zwolnienia i wyborze opodatkowania podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z ustaleniami Sądów „[s]yndyk nie informował powódki, że należy złożyć oświadczenie we właściwym urzędzie skarbowym o rezygnacji ze zwolnienia z podatku od towarów i usług. [Syndyk] miał też wiedzę, że czynność jest zwolniona od podatku od towarów i usług, jednak strony umowy warunkowej uznały, że zapłata tego podatku będzie korzystna zarówno dla syndyka jak i dla kupującego, którym była spółka C.”.

W lipcu 2017 r. powódka złożyła w Urzędzie Skarbowym w S. deklarację VAT-7 za okres, w którym nastąpiło nabycie ww. nieruchomości i wykazała nadwyżkę podatku naliczonego nad podatkiem należnym oraz zawnioskowała o zwrot różnicy. Organ podatkowy stwierdził jednak, że zwrot nie może zostać dokonany, gdyż transakcja w zakresie gruntów i budynków podlegała zwolnieniu od podatku VAT. Stanowisko to zostało potwierdzone w sporządzonej na zlecenie strony powodowej opinii, z której wynikało również, że powódka jest zobowiązana do zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych, a Syndyk powinien wystawić fakturę korygującą. Brak prawa do odliczenia podatku naliczonego, wynikającego z faktury wystawionej w związku z nabyciem budynku hotelu oraz gruntu, został następnie potwierdzony interpretacją indywidualną wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Pismem z 29 sierpnia 2017 r. powódka wezwała Syndyka do skorygowania faktury VAT przez obniżenie jej wysokości do dotychczasowych kwot netto oraz do zwrotu podatku VAT. W odpowiedzi Syndyk zarzucił powódce, że prawo pierwokupu wykonała dopiero ostatniego dnia terminu, a przedtem nie złożyła oświadczenia o rezygnacji ze zwolnienia z podatku VAT. Jednocześnie Syndyk

wskazał, że zwrot opłaconego przez niego podatku będzie możliwy po uzyskaniu zwrotu tej kwoty z urzędu skarbowego.

W lutym 2018 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. wezwał pozwanego Syndyka do złożenia korekty deklaracji VAT-7 za czerwiec 2017 roku w zakresie podatku naliczonego. W wezwaniu tym wskazano, że ponieważ upadła Zofia Zielińska dokonywała odliczeń podatku naliczonego z tytułu nabywanych towarów i usług wykorzystywanych dla celów inwestycji w postaci budowy kompleksu hotelowego, a następnie nastąpiła zmiana przeznaczenia obiektu i stał się on przedmiotem czynności zwolnionej z VAT, to należy skorygować podatek naliczony. Syndyk dokonał odpowiednich korekt. Zgodnie z ustaleniami Sądów „podatek należny przy sprzedaży opodatkowanej wynosił 713.892,00 zł, natomiast po korekcie podatek należny rozliczony zgodnie z art. 91 ustawy o podatku dochodowym od towarów i usług wyniósł 1.073.721,00 zł. W związku korektą deklaracji VAT-7 z 18 lipca 2017 r. syndyk dodatkowo uiścił kwotę 360.185,00 zł”.

W tak ustalonym stanie faktycznym Sądy obu instancji przyjęły, że skoro powódka zapłaciła cenę ustaloną w warunkowej umowie sprzedaży w kwocie 3.089.430,89 zł netto powiększoną o podatek VAT w kwocie 710.569,11 zł, a transakcja z mocy ustawy była zwolniona z podatku VAT w odniesieniu do nieruchomości, to uiszczona przez powódkę tym tytułem kwota stanowiła świadczenie nienależne w rozumieniu art. 410 § 2 k.c. Sądy przyjęły przy tym, że sam fakt spełnienia nienależnego świadczenia uzasadniał 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, ani czy majątek spełniającego świadczenie uległ zmniejszeniu.

Zdaniem obu orzekających Sądów powszechnych powódka, w przypadku skorzystania z prawa pierwokupu, nie miała możliwości złożenia oświadczenia o innej treści niż określona w umowie warunkowej. Skutkiem tego powódka i pozwany Syndyk są związani postanowieniami zawartymi w umowie warunkowej, w tym także w zakresie ceny sprzedaży podzielonej na kwotę netto i kwotę podatku VAT.

Odnosząc się do zarzutu strony pozwanej dotyczącego jednej z działek wchodzących w skład nieruchomości, tj. działki nr 2/2, której sprzedaż zgodnie z zarzutem Syndyka powinna być jednak opodatkowana podatkiem VAT, Sąd Apelacyjny uznał, że przedmiotem sprzedaży była jednolita nieruchomość zabudowana, składająca się z dwóch działek. Działki te zgodnie ze złożonym do akt zaświadczeniem stanowiły jedną działkę budowlaną.

Skargę kasacyjną od wyroku Sądu Apelacyjnego wniósł pozwany Syndyk, zaskarżając ten wyrok w całości i żądając jego uchylenia w całości oraz przekazania sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu w (...), ewentualnie wnosząc o jego uchylenie i orzeczenie co do istoty sprawy przez oddalenie powództwa w całości.

Pozwany zarzucił naruszenie:

1) art. 600 § 1 k.c. przez przyjęcie, że uprawniony z prawa pierwokupu nie może złożyć oświadczenia o treści innej niż wyrażona w umowie warunkowej, podczas gdy w rzeczywistości przepis ten ma charakter dyspozytywny, a uprawniony i zobowiązany w wykonaniu prawa pierwokupu mogą odmiennie ułożyć treść zawieranego przez nich kontraktu w stosunku do treści umowy warunkowej;

2) art. 410 § 1 oraz § 2 k.c. przez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że sam fakt spełnienia nienależnego świadczenia uzasadnia roszczenie o zwrot, niezależnie od wzbogacenia i zubożenia stron;

3) art. 411 pkt 1 k.c. przez jego niezastosowanie w sytuacji, w której przy dołożeniu należytej staranności powódka powinna była wiedzieć, jakie przepisy ustawy o podatku od towarów i usług mają zastosowanie do sprzedaży nieruchomości, a więc powinna była wiedzieć, że świadczenie w postaci podatku VAT jest nienależne;

4) art. 65 § 1 i 2 k.c. przez dokonanie nieprawidłowej wykładni umowy warunkowej sprzedaży i przyjęcie, że zgodną wolą stron nie mogło być opodatkowanie transakcji podatkiem VAT,

5) art. 546 § 1 k.c. przez jego zastosowanie wyrażające się w poczynieniu pod adresem pozwanego zarzutu, iż jego obowiązkiem jako sprzedawcy było poinformowanie strony powodowej o zwolnieniu transakcji z podatku VAT;

6) art. 328 § 2 k.p.c. w zw. z art. 391 § 1 k.p.c. przez nieustosunkowanie się w uzasadnieniu wydanego orzeczenia do zarzutu, zgodnie z którym objęta umową warunkową nieruchomości, choć objęta jedną księgą wieczystą, składa się z dwóch działek, spośród których jedna nie jest zabudowana i jako taka nie może podlegać zwolnieniu z podatku VAT.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną powódka wniosła o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna okazała się uzasadniona, co nie dotyczy jednak wszystkich zawartych w niej zarzutów.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że niezasadny był zarzut naruszenia prawa procesowego, w którym wskazano na nieodniesienie się przez Sąd Apelacyjny do jednego z zarzutów apelacyjnych, związanego z rzekomym opodatkowaniem podatkiem VAT sprzedaży działki o numerze 2/2 wchodzącej w skład nabywanej nieruchomości.

W orzecznictwie przyjmuje się, że naruszenie przez sąd drugiej instancji zasad sporządzania uzasadnienia orzeczenia (aktualnie uregulowanych w art. 327¹ k.p.c. oraz art. 387 § 2¹ k.p.c.) jedynie wyjątkowo może stanowić usprawiedliwioną podstawę kasacyjną, co ma miejsce, gdy skutek uchybienia wymaganiom stawianym uzasadnieniu, zaskarżone orzeczenie nie poddaje się kontroli kasacyjnej (zob. wyroki SN: z 7 października 2005 r., IV CK 122/05; z 28 listopada 2007 r., V CSK 288/07; z 21 lutego 2008 r., III CSK 264/07, OSNC-ZD 2008, nr D, poz. 118; z 2 czerwca 2011 r., I CSK 581/10; z 11 marca 2020 r., I CSK 585/18; z 24 września 2020 r., IV CSK 32/19). Rozpowszechnione, choć niepozbawione kontrowersji, jest także stanowisko, zgodnie z którym wady uzasadnienia z natury nie mogą mieć wpływu na treść rozstrzygnięcia, gdyż uzasadnienie jest sporządzane już po wydaniu orzeczenia (zob. np. wyroki SN: z 5 września 2001 r.,

I PKN 615/00, OSNP 2003, nr 15, poz. 352; z 27 czerwca 2001 r., II UKN 446/00, OSNP 2003, nr 7, poz. 182).

Niezależnie jednak od tego, że zarzuty dotyczące usterek uzasadnienia zupełnie wyjątkowo mogą zostać uznane za skuteczną podstawę kasacyjną, to zarzut ten jest nietrafny w niniejszej sprawie. W uzasadnieniu wyroku Sądu Apelacyjnego znajduje się odpowiedni fragment dotyczący działki nr 2/2 i można na tej podstawie odtworzyć rozumowanie Sądu. Jeżeli zaś skarżący nie był przekonany przedstawionym tam rozumowaniem, to powinien je zwalczać za pomocą odpowiedniego zarzutu naruszenia prawa materialnego, co jednak nie nastąpiło.

Za bezpodstawny należało również uznać zarzut naruszenia art. 600 § 1 zd. 1 k.c. Poruszona w skardze kwestia, czy przepis ten ma charakter dyspozytywny, miałaby znaczenie, gdyby ustalone zostało, że intencją stron ustanawiających prawo pierwokupu rzeczywiście było, aby skorzystanie z tego prawa wywołało inny skutek niż przewidziany w wymienionym przepisie. Mimo pewnych wątpliwości, które może nasuwać w tej mierze dosłownie odczytana treść umowy dzierżawy, w toku procesu nabywania nieruchomości (tj. przy zawieraniu warunkowej umowy sprzedaży, zawiadomieniu powódki o jej treści oraz złożeniu oświadczenia o wykonaniu prawa pierwokupu) wszyscy uczestnicy tego procesu, w tym strony postępowania, zachowały się ściśle według wzorca przewidzianego w art. 597 i n. k.c. Z zachowania tego można wyciągnąć wniosek, że strony zakładały nastąpienie skutku przewidzianego w art. 600 § 1 k.c. Również następnie skuteczność skorzystania z prawa pierwokupu w postaci przeniesienia własności nie była kwestionowana. Rzeczywiste zachowanie stron wykonujących umowę, zwłaszcza w okresie przed powstaniem sporu między nimi, jest istotnym czynnikiem pozwalającym na ustalenie zgodnego zamiaru w rozumieniu art. 65 § 2 k.c. Oznacza to, że zagadnienie dyspozytywnego lub imperatywnego charakteru art. 600 § 1 k.c. nie ma w niniejszej sprawie znaczenia, gdyż nie zostało wykazane, aby wolą stron zastrzegających prawo pierwokupu było odstępnie od regulacji przewidzianej w tym przepisie.

Osobną kwestią poruszoną w skardze kasacyjnej w ramach zarzutu naruszenia art. 600 k.c. (choć niewystarczająco wyodrębnioną od wskazanego wyżej zagadnienia dyspozytywności tej regulacji) jest to, czy już po zawarciu umowy warunkowej, strony stosunku prawnego obejmującego prawo pierwokupu (sprzedawca i uprawniony) mogą się umówić, że oświadczenie uprawnionego o skorzystaniu z prawa pierwokupu wywoła inne skutki niż przewidziane w tym przepisie. Również ta kwestia jest bezprzedmiotowa w świetle ustaleń faktycznych, w ramach których nie stwierdzono zawarcia takiego porozumienia między stronami. W ocenie Sądu Najwyższego odpowiedź na powyższe pytanie musiałaby być jednak negatywna. Umowa sprzedaży jest zawierana z pierwotnym nabywcą pod warunkiem niewykonania prawa pierwokupu, co następuje przez złożenie oświadczenia wywołującego skutki określone w art. 600 § 1 k.c. Jakiegokolwiek następcze porozumienie co do odmiennych skutków oświadczenia uprawnionego sprawiłoby, że byłoby to inne oświadczenie niż przewidziane w umowie warunkowej, a więc w istocie oznaczałoby, że uprawniony nie skorzystał z prawa pierwokupu.

Za nietrafny należało również uznać zarzut naruszenia art. 411 pkt 1 k.c., zgodnie z którym nie można żądać zwrotu świadczenia, jeżeli spełniający je wiedział, że nie był zobowiązany. Warto zauważyć, że zarzut ten opiera się na akceptacji założenia przyjętego przez Sądy obu instancji, zgodnie z którym świadczenie części ceny odpowiadające podatkowi VAT było świadczeniem nienależnym. W konsekwencji założenie to nie podlegało weryfikacji w ramach rozpoznawania skargi kasacyjnej.

W ocenie Sądu Najwyższego pozytywnej wiedzy spełniającego świadczenie o tym, że jest ono nienależne, nie można uznać za równoważną ze stanem, w którym świadczący jedynie powinien był o tym wiedzieć, a jego niewiedza wynika z niezachowania należytej staranności. Pogląd, zgodnie z którym jedynie pozytywna wiedza *solvensa* wyłącza możliwość żądania zwrotu nienależnego świadczenia, był wyrażany w orzecnictwie Sądu Najwyższego od lat trzydziestych ubiegłego wieku i pozostaje nadal aktualny (zob. orz. z 28 października 1938 r., I C 1642/37, OSN 1939, nr 7, poz. 306; wyroki: z 6 grudnia 2002 r., IV CKN 1575/00; z 24 listopada 2011 r., I CSK 69/11, OSNC 2012, nr 5, poz. 63; z 8 listopada 2013 r., I CSK 34/13, OSNC 2014, nr 9, poz. 90; z 11 kwietnia 2014 r., I CSK 310/13). Stanowisko

przeciwnie, reprezentowane incydentalnie w literaturze, stoi w sprzeczności z wyraźną treścią przepisu, a w praktyce doprowadziłby do radykalnej zmiany znaczenia regulacji nienależnego świadczenia. Artykuł 411 k.c. wprowadza wyjątki od zasady, zgodnie z którą ten, kto spełnił świadczenie nienależne, może domagać się jego zwrotu. Wyjątki takie nie mogą być wykładane rozszerzająco.

Bezpodstawny okazał się również zarzut naruszenia zasad dokonywania wykładni oświadczeń woli (art. 65 k.c.). Wbrew założeniu przyjętemu w treści skargi kasacyjnej, Sąd Apelacyjny nie dokonywał wcale interpretacji umowy warunkowej co do woli stron w zakresie poddania transakcji opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Objęcie tego zagadnienia treścią oświadczenia woli byłoby bezprzedmiotowe, gdyż o opodatkowaniu decydują przepisy prawa, a nie postanowienia umowy. W zaskarżonym orzeczeniu Sąd Apelacyjny przyjął jedynie ustalenie faktyczne, zgodnie z którym prezes spółki C., która pierwotnie miała być nabywcą nieruchomości, w chwili zawierania umowy warunkowej nie podjął jeszcze decyzji co do opodatkowania transakcji, co w domyśle oznacza decyzję, czy złoży oświadczenie o opodatkowaniu tej transakcji, która w innym przypadku byłaby zwolniona z podatku. Ustaleniem tym, jak wszystkimi ustaleniami faktycznymi, Sąd Najwyższy jest związany i nie można kwestionować go w skardze kasacyjnej. Nie jest przy tym jasne, w jaki sposób ustalenie to miałoby wpływać na treść rozstrzygnięcia.

Za nietrafny należało również uznać zarzut naruszenia art. 546 § 1 k.c., który nakłada na sprzedawcę obowiązek poinformowania powódki jeszcze przed zawarciem umowy o stosunkach prawnych i faktycznych dotyczących sprzedawanej rzeczy. Wskazać należy, że Sąd Apelacyjny (ani wcześniej Sąd Okręgowy) nie odwoływał się do tego przepisu i nie uczynił go podstawą swojego rozstrzygnięcia, w związku z czym zarzut jego naruszenia już z tej przyczyny nie mógł zostać uznany za uzasadniony. Niezależnie od powyższego, z ustaleń faktycznych wynika, że w treści umowy warunkowej pozwany Syndyk złożył oświadczenie o opodatkowaniu transakcji podatkiem VAT. W sytuacji, w której opodatkowanie takie w rzeczywistości uzależnione było od złożenia odpowiednich oświadczeń organom skarbowym, w treści umowy powinno znaleźć się

odpowiednie zastrzeżenie, gdyż w innym przypadku oświadczenie sprzedawcy wprowadzało w błąd.

Niezależnie od tego należy wskazać, że podstawą roszczenia w niniejszej sprawie są przepisy o nienależnym świadczeniu. Przesłanką roszczenia z tytułu nienależnego świadczenia nie jest natomiast wina ani naruszenie obowiązków przez tego, kto świadczenie otrzymał. Oznacza to, że kwestia ewentualnego naruszenia obowiązków informacyjnych przez pozwanego nie powinna zasadniczo mieć znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy.

Uznanie skargi kasacyjnej za zasadną jest ostatecznie rezultatem uwzględnienia drugiego z podnoszonych zarzutów, tj. zarzutu naruszenia art. 410 k.c. przez przyjęcie, że roszczenie z tytułu nienależnego świadczenia istnieje niezależnie od tego, czy jednocześnie spełnione są przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia, tj. czy istnieje zarazem wzbogacenie jednej strony i zubożenie drugiej. W tej mierze należy w pełni podzielić zarzuty skarżącego. Roszczenie z tytułu nienależnego świadczenia nie ma charakteru odrębnego od roszczeń z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia. Z art. 410 § 1 k.c., zgodnie z którym przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu stosuje się w szczególności do nienależnego świadczenia, wynika jednoznacznie, że spełnione muszą być wszelkie przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia, a więc musi istnieć zarówno wzbogacenie, jak i zubożenie. Przy czym należy uznać, że zubożenie, jak i wzbogacenie, muszą istnieć zarówno w chwili spełniania nienależnego świadczenia, jak i utrzymywać się później, gdyż co do zasady można żądać zwrotu jedynie aktualnego wzbogacenia. Oznacza to, że mogą mieć miejsce takie świadczenia nienależne, które nawet pierwotnie nie spowodują powstania odpowiednich roszczeń - tak będzie np. w sytuacji, w której świadczenie w ogóle nie ma charakteru majątkowego. Może zdarzyć się również, że pierwotne wzbogacenie wynikające z nienależnego świadczenia ulegnie późniejszemu zniwelowaniu - należy wówczas stosować art. 409 k.c.

Sądy obu instancji przyjęły pogląd odmienny, zgodnie z którym sam fakt spełnienia nienależnego świadczenia uzasadnia roszczenie o jego zwrot i nie zachodzi wówczas potrzeba badania, czy i w jakim zakresie spełnione świadczenie

wzbogaciło osobę, na której rzecz zostało spełnione. Stanowisko takie jest niekiedy reprezentowane w orzecznictwie Sądu Najwyższego (zob. np. cytowany przez Sąd Okręgowy wyrok z 24 listopada 2011 r., I CSK 66/11), jednak trudno znaleźć dla niego podstawę w obowiązujących przepisach. Prowadziłoby ono również do nieuzasadnionego uprzywilejowania podmiotów spełniających nienależne świadczenie w stosunku do osób, których majątek uległ zmniejszeniu wskutek zdarzeń innej natury. Przyznać należy, że w praktyce w większości przypadków spełnienie nienależnego świadczenia prowadzi do bezpodstawnego wzbogacenia tego, kto świadczenie otrzymuje, jednak reguła ta nie jest pozbawiona wyjątków.

Konsekwencją przyjęcia przez orzekające w sprawie Sądy błędnego stanowiska co do przesłanek roszczenia z tytułu nienależnego świadczenia było to, że Sądy te nie koncentrowały się na problematyce wzbogacenia, w związku z czym nie przyjęły w tej mierze ustaleń faktycznych wystarczających do stwierdzenia, czy do wzbogacenia (a także zubożenia) doszło i czy utrzymuje się ono w chwili wyrokowania. W szczególności odnosi się to do ustaleń związanych z rozliczeniem podatku należnego i naliczonego, które są na tyle nieścisłe i lapidarne, że nie było możliwe przyjęcie na ich podstawie jednoznacznych wniosków. Podkreślić należy przy tym, że do czynienia własnych ustaleń Sąd Najwyższy nie jest uprawniony, choćby miało to nastąpić jedynie na podstawie złożonych do akt dokumentów. Rezultatem tego musiało być uchylenie zaskarżonego orzeczenia.

Odnosząc się do kwestii wzbogacenia i zubożenia w przypadku takim, jak w stanie faktycznym sprawy, należy podkreślić, że sam transfer sumy pieniężnej powoduje co do zasady powstanie wzbogacenia. Jeżeli jednak transfer ten wiązałby się z powstaniem obowiązku podatkowego w postaci zwiększenia sumy podatku należnego po stronie odbiorcy, wzbogacenie nie wystąpi. W przypadku natomiast, gdy transakcja faktycznie nie jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług, do zwiększenia podatku należnego w rzeczywistości nie dochodzi, a jeżeli podatek taki został wykazany w odpowiedniej deklaracji, to co do zasady może ona zostać skorygowana po dokonaniu odpowiedniej korekty faktury. W takim przypadku wzbogacenie pozostaje aktualne.

W niniejszej sprawie Sądy *meriti* ustaliły, że uznanie transakcji za zwolnioną z podatku VAT nie tylko nie doprowadziło do skorygowania podatku należnego od tej transakcji, ale nawet do zwiększenia jego kwoty. Stanowisko to wydaje się co najmniej nieścisłe, gdyż trudno sobie taki skutek podatkowy wyobrazić. Sądy odwołują się zresztą w tym kontekście do art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług, który nie dotyczy w ogóle podatku należnego, ale reguluje kwestię korekty podatku naliczonego. W tym kontekście należy wskazać, że możliwe jest, iż dokonanie transakcji zwolnionej z opodatkowania, która błędnie uznana zostanie za opodatkowaną, nie spowoduje wprowadzenia zwiększenia podatku należnego (a nawet skutkować będzie jego obniżeniem), ale jednocześnie sprawi, że konieczna stanie się korekta podatku naliczonego, który został odliczony we wcześniejszych okresach. W takim jednak przypadku może budzić wątpliwości, czy konieczność korekty podatku naliczonego pozostaje w związku ze wzbogaceniem, które wynikało z transferu nienależnej kwoty podatku VAT. Należy bowiem zauważyć, że konieczność taka mogłaby powstać także, gdyby strony od początku prawidłowo traktowały transakcję jako zwolnioną z podatku od towarów i usług i konsekwentnie do tego nie przekazywały żadnej kwoty przeznaczonej na pokrycie podatku, tj. gdyby rozliczyły się w kwocie netto. Kwestie te jednak powinny stać się przedmiotem rozważań Sądu Apelacyjnego przy ponownym rozpoznaniu sprawy, gdyż wymagają one dokonania właściwych ustaleń faktycznych.

Mając powyższe na uwadze, Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. oraz art. 108 § 2 k.p.c. w zw. z art. 398²¹ k.p.c., orzekł jak w sentencji.

ke