

Sygn. akt V ACa 678/12

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 24 stycznia 2013 r.

Sąd Apelacyjny w Katowicach V Wydział Cywilny

w składzie:

Przewodniczący :	SSA Zofia Kołaczyk (spr.)
Sędziowie :	SA Urszula Bożałkińska SA Tomasz Pidzik
Protokolant :	Barbara Knop

po rozpoznaniu w dniu 17 stycznia 2013 r. w Katowicach

na rozprawie

sprawy z powództwa (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w O.

przeciwko (...) Spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w B.

o zapłatę

na skutek apelacji powódki

od wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach

z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. akt XIV GC 48/12

I. prostując w zaskarżonym wyroku oznaczenie siedziby pozwanej z „w W.” na „w B.”, zmienia zaskarżony wyrok w ten sposób, że:

a). zasądza od pozwanej na rzecz powódki kwotę 34.562,91 (trzydzieści cztery tysiące pięćset sześćdziesiąt dwa 91/100) euro z ustawowymi odsetkami w wysokości 13% od dnia 13 kwietnia 2011r.,

b). oddala powództwo w pozostałej części,

c). zasądza od pozwanej na rzecz powódki kwotę 11.410 (jedenaście tysięcy czterysta dziesięć) złotych tytułem kosztów procesu;

II. oddala apelację w pozostałej części;

III. zasądza od pozwanej na rzecz powódki kwotę 9.788 (dziewięć tysięcy siedemset osiemdziesiąt osiem) złotych tytułem kosztów postępowania apelacyjnego.

UZASADNIENIE

Powód – (...) spółka z o.o. w O. wniosła o zasądzenie od pozwanej (...) Spółki z o.o. kwoty 34562,91 euro z ustawowymi odsetkami i kosztami procesu tytułem zwrotu nienależnego świadczenia obejmującego zapłacony w ramach łączących strony stosunków handlowych podatek VAT naliczony w fakturach wystawionych przez pozwanego za sprzedany powodowi towar.

Pozwany wnosił o oddalenie powództwa i zasądzenie kosztów podnosząc, że podatek VAT naliczony był zgodnie ze składanymi zamówieniami. Pozwany był przeświadczony, że towar pochodzący z Węgier trafi do Polski i tak też były wystawione listy przewozowe CMR na potrzeby pozwanego jako nabywcy od kontrahenta węgierskiego. Nie wiedział o dalszej odsprzedaży towaru przez powoda do Niemiec z pominięciem terytorium Polski. Przyznał jednocześnie, że organizatorem transportu towaru z Węgier był powód.

Zaskarżonym wyrokiem Sąd Okręgowy w Katowicach oddalił powództwo i zasądził od powoda na rzecz pozwanego 3617 zł. Rozstrzygnięcie zostało oparte na następujących ustaleniach i wnioskach:

Strony pozostawały w stosunkach handlowych, nawiązywanych poprzez złożenie przez powoda zamówienia na towar i przystąpienie pozwanego do ich realizacji. W zamówieniach wskazywane było, że dostawa odbywa się na warunkach INCOTERM FCA. Organizatorem transportu był powód – nabywca towaru.

Miejscem rozpoczęcia transportu była miejscowość P. na Węgrzech. Na Węgrzech były wystawiane listy przewozowe CMR wskazujące miejsce przeznaczenia w Polsce – siedzibę pozwanego. Strony nie wykluczyły możliwości skierowania towaru i jego transportu do innego kraju oraz wprowadzenia do organizacji transportu przedmiotowego towaru, osoby trzeciej.

Pozwany w wystawianych powodowi fakturach naliczył podatek VAT w łącznej kwocie 34 562, 91 euro. Faktury te w pełnej wysokości zostały zapłacone przez powoda, zaś pozwany podatek VAT rozliczył z właściwym urzędem skarbowym, tak jakby towar był sprzedawany w Polsce, został przetransportowany do Polski.

Faktycznie zakupiony od pozwanego towar powód sprzedał firmie (...) w Niemczech, która zajmowała się jego transportem do Niemiec. O dalszych transakcjach powoda pozwany nie wiedział, gdy te transakcje nie wymagały jego zgody.

Powód nie odliczył zapłaconego na rzecz pozwanego podatku VAT w stosunkach z urzędem skarbowym, gdyż transakcja ta nie podlegała opodatkowaniu VAT na terytorium Polski. Naliczenie podatku przez pozwanego było niezgodne z przepisami ustawy o podatku VAT od towarów i usług. Przedmiotowa dostawa z punktu widzenia podatkowego podlega regulacji art. 22 ust. 2 i 3 ustawy, zgodnie z którymi w przypadku, gdy kilka podmiotów wykonało dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydał towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy (tu firmy w Niemczech), przy czym towar był wysyłany lub transportowany, to wysyłka lub transport tego towaru podlegała przyporządkowaniu tylko jednej dostawie. W tym przypadku była to dostawa powoda na rzecz (...). Ta dostawa była poprzedzona innymi dostawami, w tym dostawą w relacji pozwany-powód. Dostawy te uznać trzeba zgodnie z art. 22 ust. 3 ustawy za dokonane w miejscu rozpoczęcia transportu, a więc na Węgrzech, a czego pozwany nie uwzględnił naliczając podatek VAT wbrew ustawie.

W tych okolicznościach Sąd oddalił powództwo uznając, że pozwanemu nie były znane okoliczności dalszego transportu do Niemiec, z którymi musiałby się liczyć, powód mógł wcześniej wezwać o zwrot podatku, wstrzymać takie fakturowanie. Ponadto Sąd uznał, że pozwany nie jest wzbogacony. Sąd nie oceniał ważności umów stron w części dotyczącej podatku VAT.

Wyrok ten zaskarżył powód wnosząc o jego zmianę przez uwzględnienie powództwa w całości oraz zasądzenia kosztów postępowania za obie instancje ewentualnie o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania i orzeczenie o kosztach postępowania odwoławczego. Rozstrzygnięciu powód zarzucił naruszenie prawa materialnego – art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 22 ust. 1 pkt 1, ust. 2 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług, art. 409 w zw. z art. 410§1 k.c., §14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 (Dz. U. nr 68, poz. 360) art. 81§1 ordynacji podatkowej przez uznanie, że pozwany nie jest wzbogacony, art. 108 ustawy o podatkach od towarów i usług; 58§ 1 i 3 k.c. art. 411§1 i 2 k.c. poprzez ich niezastosowanie; naruszenie prawa procesowego a to art. 328§2 k.p.c., art. 233§1 k.p.c. polegające na wyprowadzeniu z materiału dowodowego sprawy wniosków z nim sprzecznych tj., że strony zachowywały się tak jakby towar był przetransportowany do Polski, że listy CMR świadczą o miejscu przeznaczenia towaru w transakcjach stron, jakby to powód utrzymywał pozwanego w świadomości o dostarczeniu towaru do Polski, 233§1 w zw. z art. 232 k.c. przez uznanie ze bezsporną okoliczność, że pozwany nie jest wzbogacony.

Pozwany wnosił o oddalenie apelacji i zasądzenie kosztów postępowania apelacyjnego.

Sąd Apelacyjny zważył co następuje:

Apelacja jest uzasadniona.

Stan faktyczny sprawy dotyczący tak nawiązania przez strony stosunków obligacyjnych, ich charakteru, miejsca wydania towaru powodowi, kwestia jego transportu, był pomiędzy nimi niesporny. Spór sprowadzał się do zasadności naliczenia przez pozwanego w tych transakcjach sprzedaży towaru na rzecz powoda podatku VAT, oceny należności spełnionego przez powoda na rzecz pozwanego w tym zakresie świadczenia, a co za tym idzie zaistnienia przesłanek żądania jego zwrotu w świetle regulacji art. 410§1 i 2 k.c.

W uzupełnieniu i doprecyzowaniu ustaleń Sądu Okręgowego dodać należy, że przedmiotem sprzedaży przez pozwanego na rzecz powoda w okresie od lipca 2010r. był s.. Towar ten pozwany nabywał od węgierskiej spółki (...), a następnie sprzedawał go powodowi, ten zaś niemieckiej firmie (...), ta zaś ostatecznym odbiorcom w Niemczech. Towar będący przedmiotem tych dostaw transportowany był bezpośrednio z Węgier (z firmy (...)) – z miejscowości P.) do Niemiec z pominięciem Polski i polskiego podatnika. Strony niniejszego sporu w łączących je stosunkach przyjmowały błędnie, że łączy je transakcja sprzedaży podlegająca opodatkowaniu w kraju podatkiem VAT, a który był naliczony w wystawionych przez pozwanego – jako sprzedawcę – fakturach jako podatek należny. Jak trafnie wskazał Sąd Okręgowy było to sprzeczne z przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54 poz. 535 z późn zm. – dalej ustawy o podatku VAT), gdy transakcja ta nie podlegała opodatkowaniu w kraju. Te czynności opodatkowania zostały zakwestionowane w toku dwukrotnie przeprowadzonych u powoda kontroli podatkowych przez Urząd Skarbowy w O., ze wskazaniem, że nie miała faktycznie miejsca dostawa, która podlegałaby opodatkowaniu w Polsce w świetle regulacji art. 22 ust. 2 i 3 ustawy o podatku VAT. Uwzględniając faktyczny przebieg czynności, dostawy N. Polska nie miała charakteru sprzedaży, dostawy w kraju i nie podlegały opodatkowaniu w kraju. Sąd powodowi nie przysługuje prawo odliczenia podatku naliczonego w fakturach wystawionych przez pozwanego.

Nie może w tym zakresie odnieść rezultatu odwoływanie się pozwanego do wyników przeprowadzonej u niego kontroli podatkowej zakończonej protokołem z 16 grudnia 2010r. i niestwierdzenie przez kontrolujących nieprawidłowości, jak i do listów przewozowych CMR, a co w ocenie pozwanego ma potwierdzać zgodność jego działania z przepisami ustawy o podatku VAT, brak cech nienależności spełnionego przez pozwanego świadczenia.

Przede wszystkim wskazać należy, jak trafnie podnosi skarżący, na przepis art. 108 ustawy o podatku VAT, zgodnie z którym w przypadku, gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawia fakturę w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Jak przyjmuje się w doktrynie i orzecznictwie administracyjnym, przepis ten ma zastosowanie w każdym przypadku, nie tylko wtedy, gdy faktycznie doszło do sprzedaży, a sprzedaż ta była zwolniona lub nieopodatkowana, ale również i wtedy, gdy faktura nie dokumentuje żadnej czynności. W przypadku czynności zwolnionych lub nieopodatkowanych samo naliczenie w fakturze podatku nie zmienia statusu tych czynności ze zwolnionych czy nieopodatkowanych na opodatkowane.

Oznacza to, że z punktu widzenia rozliczenia podatku naliczonego, podatek naliczony od takiej sprzedaży, która jest co do zasady zwolniona lub nieopodatkowana, nie podlega odliczeniu od podatku należnego, nawet jeżeli podatnik opodatkował w niewłaściwy sposób tę czynność. Prawo odliczenia podatku nie ma zastosowania do podatku, który jest należny tylko dlatego, że został wykazany na fakturze. Stąd też z punktu widzenia kontroli u podatnika wystawcy faktury istotne znaczenie ma kwestia odprowadzenia podatku od zafakturowanych transakcji, natomiast badanie prawidłowości naliczenia podatku z punktu widzenia jego należności ucieleśnia się w momencie czy to samej korekty danej faktury w celu uzyskania zwrotu podatku zapłaconego przez podatnika, czy też u jego kontrahenta, który na podstawie takiej faktury dokonuje odliczenia należnego podatku w trybie art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o podatku VAT. Ponadto nie bez znaczenia dla wyniku kontroli jest materiał jakim dysponują kontrolujący, okoliczności, które zostały im przedstawione przez kontrolowany podmiot, ujawnione rzeczywiste fakty. Tymczasem w protokołach kontroli przeprowadzonej u pozwanego nie wynika, aby kontrolujący badali, gdzie faktycznie docierał towar pochodzenia węgierskiego i czy dane wskazane w listach przewozowych CMR przez nadawcę są zgodne z rzeczywistymi faktami, czy rzeczywiście towar, tak jak wynika z treści listów, docierał do wskazanego w nich miejsca przeznaczenia tj. do pozwanego, gdy dołączone przez pozwanego listy przewozowe nie zawierają potwierdzenia odbioru towaru od przewoźnika w kraju, a co za tym idzie, czy transakcje dostawy pomiędzy stronami miały faktycznie miejsce na terenie Polski, na jakich warunkach i gdzie w stosunkach stron realizowana była dostawa.

Nie może też potwierdzać stanowiska prezentowanego przez pozwanego odwoływanie się do listów przewozowych CMR, jak i podnoszenie, że przyczyną zakwestionowania przez organ podatkowy u powoda naliczenie tego podatku, było nieprzedstawienie listów CMR kontrolującym.

Po pierwsze wskazać należy, że jakkolwiek w trakcie pierwszej kontroli podatkowej u powoda wskazywane listy CMR nie były badane przez kontrolujących, to miało miejsce w trakcie przeprowadzonej drugiej kontroli, ta zaś wykazała, że dokumenty te są wystawione niezgodnie ze stanem faktycznym, gdy aczkolwiek na listach tych jako nabywca jest wskazany pozwany, to brak jest jakiegokolwiek potwierdzeń odbioru towaru przez niego od przewoźnika, dotarcia towaru do wskazanego w liście przewozowym miejsce przeznaczenia – siedziby pozwanego ani w ogóle na terytorium Polski. Listy te przedstawiały niezgodny z rzeczywistością stan rzeczy, czego pozwany był świadomy. Niespornym bowiem jest, że wydanie towaru na rzecz powoda nastąpiło na Węgrzech w miejscowości P., organizatorem transportu od firmy węgierskiej (kontrahent pozwanego) był powód, który zgodnie z warunkami umów łączących strony odbierał towar bezpośrednio na Węgrzech. Tam przejmował go we władanie, uzyskując prawo swobodnego rozporządzenia. Jako miejsce dostawy w zamówieniach powoda przyjmowanych do realizacji przez pozwanego każdorazowo wskazana była miejscowość P.. Jak trafnie ustalił Sąd Okręgowy, dostawy pomiędzy stronami odbywały się na warunkach INCOTERMS-FCA, a które to reguły INCOTERMS określają warunki sprzedaży, kwestie transportu, momentu przeniesienia ryzyka na kupującego, zrealizowanie dostawy itp. Zgodnie zaś z regułą FCA, zasadnicze koszty transportu po wydaniu towaru przewoźnikowi ponosi kupujący, gdy sprzedawcę obciążają koszty do momentu przekazania towarów pierwszemu przewoźnikowi wskazanemu przez kupującego w oznaczonym miejscu. Towar uważa się za dostarczony w momencie jego załadunku przez przewoźnika w oznaczonym miejscu, z tym też momentem wszelkie ryzyka co do towaru przechodzą na kupującego. W tym przypadku transakcje dostawy pomiędzy stronami zostały zrealizowane na Węgrzech, gdy zgodnie z warunkami umowy to powód był organizatorem transportu i miejscem przekazania mu towaru (wskazanemu przez niego przewoźnikowi) była miejscowość P. na Węgrzech. Pozwany te okoliczności znał, wiedział, że mimo tak wystawionych CMR-ów towar do niego nie docierał, nie realizował dostawy na rzecz powoda w Polsce.

Stąd wskazane w listach przewozowych CMR miejsce przeznaczenia towaru, nie odnoszące się do stosunków obligacyjnych stron, nadto niezgodne z rzeczywistym przebiegiem transakcji, pozostaje bez znaczenia dla oceny w niniejszym sporze z uwagi na fakt, że w tym przypadku dla oceny kwestii prawidłowości opodatkowania, znaczenie ma nie miejsce przeznaczenia, a miejsce rozpoczęcia transportu (wydania towaru kupującemu) zgodnie z art. 22 ust. 2 i 3 ustawy o podatku VAT, o czym w dalszej części. Powyższe czyni zarzut apelacji naruszenia art. 233§1 k.c. zasadnym.

Sąd I instancji przyjął, że opodatkowanie podatkiem VAT sprzedaży dokonanej przez pozwanego na rzecz powoda było niezgodne z ustawą, uwzględniając faktyczny przebieg transakcji tak pomiędzy stronami, jak i uwzględniając fakt

dalszej sprzedaży towaru przez powoda do Niemiec. Treść uzasadnienia zaskarżonego wyroku, motywacją oddalenia powództwa przy takim ustaleniu, z akcentowaniem, że pozwany nie był świadomy dalszego przebiegu transakcji dokonywanych przez powoda, był przeświadczony o tym, że towar powód sprowadzał ostatecznie do Polski, wskazuje, że w ocenie Sądu naliczenie podatku VAT przez pozwanego byłoby zasadne, zgodne z prawem, gdyby powód jako nabywca przetransportował zakupiony od niego towar, wydany powodowi na Węgrzech, do Polski. Stanowisko to nie jest trafne.

Zgodnie z treścią art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towaru i usług opodatkowaniem tym podatkiem podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, gdy zgodnie z definicją ustawową zawartą w art. 2 pkt 1 w/w ustawy przez terytorium kraju rozumie się terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ustawodawca w przepisie art. 5 określa przedmiot opodatkowania podatkiem VAT, gdy określenie to ma charakter wyczerpujący. Zgodnie z tym przepisem czynność dostawy podlega opodatkowaniu, jeżeli jej przedmiotem są towary w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy, jest odpłatna i dokonana na terytorium kraju. Pojęcie dostawy zostało zaś zdefiniowane w art. 7 ust. 1 ustawy jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Podkreślić przy tym należy, że tak na gruncie doktryny i orzecznictwa krajowego, jak i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości podkreśla się, że definicja ta na gruncie prawa podatkowego ma charakter autonomiczny i pojęcie to nie jest tożsame z regulacjami kodeksu cywilnego. Na gruncie tej regulacji istotne jest każde przeniesienie prawa do rozporządzenia towarem na inny podmiot, skutkujące tym, że dana strona uzyskuje de facto, możliwość korzystania z rzeczy tak jak właściciel. Wskazuje się na uniezależnienie opodatkowania od przeniesienia własności towarów w sensie cywilnoprawnym, zachowania przy dokonywaniu czynności warunków i form przewidzianych przez kodeks cywilny. Podkreśla się głównie aspekt ekonomiczny transakcji – własność w sensie ekonomicznym i przeniesienie praktycznej kontroli nad rzeczą i faktyczną możliwość dysponowania nią, a nie rozporządzenia w sensie cywilnoprawnym. Istotą dostawy towarów w rozumieniu regulacji prawa podatkowego nie jest przeniesienie własności, ale prawa do rozporządzenia jak właściciel (por wyrok NSA z 28 maja 2010r. I FSK 963/09, M. Pod. 2010r., nr 8, s.3).

Z punktu widzenia przepisów ustawy o podatku VAT (dalej ustawy) dla przyjęcia, że dana transakcja dostawy podlega opodatkowaniu w oparciu o przepisy podatkowe prawa krajowego – w Polsce, istotne znaczenie ma miejsce dostawy, która winna występować na terytorium kraju.

W przypadku transakcji polegających na dostawie towarów zasadą jest, że miejscem świadczenia będzie kraj, w którym towary znajdują się fizycznie w momencie dostawy. Jeżeli towar w ramach danej transakcji nie opuszcza terytorium danego państwa i obie strony transakcji są podatnikami mającymi siedzibę w tym samym państwie, transakcja ta podlega opodatkowaniu w kraju. Inaczej jest zaś w przypadku obrotu międzynarodowego, gdy dostawa faktycznie nie odbywa się w kraju.

Kwestię tę reguluje przepis art. 22 ustawy, który określa miejsce świadczenia czynności podlegających opodatkowaniu przy dostawie towarów, gdy w grę wchodzi obrót międzynarodowy, a więc taki który potencjalnie może powodować konsekwencje podatkowe w podatku VAT na terenie różnych państw. Ustalenie miejsca dostawy towarów (świadczenia) danej transakcji oznacza, że w kraju, w którym to miejsce się znajduje, wystąpi obowiązek rozliczenia podatku z danej transakcji.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 miejscem dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy (np. sprzedawcę, nabywcę lub przez osobę trzecią) jest miejsce, w którym towar znajduje się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy, czyli dla dostawcy miejscem opodatkowania takiej dostawy będzie kraj, w którym znajdują się fizycznie towary będące przedmiotem danej transakcji (w kraju z którego są transportowane – miejsca rozpoczęcia transportu, jeżeli towar jest w ruchu). Jeżeli towar jest transportowany w momencie sprzedaży, podlega przemieszczeniu jest „w ruchu”, miejscem opodatkowania danej dostawy jest terytorium państwa, w którym towar się znajdował w momencie rozpoczęcia transportu. Jeżeli zaś w momencie sprzedaży (dostawy) towar nie jest „w ruchu”, gdy sprzedaż (dostawa) występuje w momencie, gdy towar znajduje się fizycznie w jakimś miejscu, wówczas opodatkowanie następuje w kraju, w którym to miejscu się znajduje.

W stanie faktycznym sprawy nie ulega wątpliwości i nie było sporne, że sprzedaż towaru przez pozwanego na rzecz powoda nastąpiła, gdy towar znajdował się na Węgrzech i tam został z warunkami umowy, jak wskazał Sąd Okręgowy i o czym była mowa powyżej, wydany powodowi (przewoźnikowi) do którego należał też transport towaru. Z chwilą przekazania towaru przewoźnikowi wskazanemu przez powoda następowało wydanie towaru i to miało miejsce na Węgrzech. Powód uzyskiwał pełne prawo rozporządzenia towarem jako właściciel na Węgrzech, gdy jak trafnie przyjął Sąd Okręgowy pozwany jako zbywca nie nałożył na powoda żadnych ograniczeń w zakresie władania zakupionym w ten sposób towarem, tak co do jego dalszej odsprzedaży, ani też co do terytorium odsprzedaży, czy czasu tejże czynności.

Uwzględniając nawet podnoszony przez pozwanego fakt, że transakcja ta miała mieć przebieg trójstronny w tym znaczeniu, że występował łańcuch, który miał zamykać się na powodzie i ten winien był przetransportować towary do Polski, to okoliczność ta nie zmienia dokonanej oceny nienależności naliczenia przez pozwanego w wystawionych fakturach 7% podatku VAT od dokonanej na rzecz powoda sprzedaży przy takim jej przebiegu. W tym przypadku w grę wchodziła sprzedaż towaru, znajdującego się na Węgrzech przez spółkę węgierską (...) z siedzibą w P. na Węgrzech, na rzecz pozwanej (...) sp. z o.o. mającej siedzibę w B., a następnie przez pozwaną na rzecz powoda (...) sp. z o.o. z siedzibą w O., gdy niesporne jest, że to powód odbierał towar bezpośrednio na Węgrzech od kontrahenta pozwanego i on w stosunkach handlowych stron pełnił rolę organizatora transportu. Dostawy tej również nie można traktować jako dokonanej na terytorium kraju. Mamy tu bowiem do czynienia z tzw. transakcją łańcuchową, w której sprzedawca (A) sprzedał towar nabywcy (B) ten zaś dokonuje sprzedaży kolejnemu podmiotowi (C), przy czym towar transportowany jest bezpośrednio od podmiotu A do podmiotu C. W tym przypadku przedstawia się to następująco:

A B C

(...) (Węgry) pozwany (podmiot polski) powód podmiot polski

N. zrt (W#gry) pozwany (podmiot polski) powód podmiot polski

Tego rodzaju transakcji dotyczy przepis art. 7 ust. 8 i 22 ust. 2 i 3 ustawy. Transakcja ta zgodnie z regulacją art. 7 ust. 8 polega na tym, że kilka podmiotów dokonuje sprzedaży tego samego towaru, przy czym towar ten jest wydawany przez pierwszego podatnika bezpośrednio ostatniemu. W takim przypadku przyjmuje się, że transakcji dokonał każdy z podmiotów biorących udział w obrocie. Przyjmuje się w tej konstrukcji swoistą fikcję prawną dla potrzeb podatku VAT, że wszystkie podmioty biorące udział w takiej transakcji dokonały też wydania towaru. Konsekwencją tego przepisu jest szczególne uregulowanie w zakresie ustalenia miejsca dostawy w tego typu przypadkach, zawarte w art. 22 ust. 2 i 3 ustawy. Zgodnie z treścią art. 22 ust. 2 ustawy w takim przypadku transport towaru przyporządkowany jest tylko jednej dostawie. To zaś której, uzależnione jest od tego, kto jest tzw. organizatorem transportu, kogo transport obciąża. Zgodnie z w/w przepisem, gdy transport jest organizowany przez nabywcę (B), który dokonuje również jego dostawy, przyjmuje się, że transport jest przyporządkowany dostawie dokonanej dla tego nabywcy (czyli dostawie pomiędzy A-B) chyba, że nabywca udowodni, że transport towaru należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie (a więc dostawie B-C). Zgodnie zaś z ustępem 3 art. 22 dostawę towarów która poprzedza wysyłkę lub transport, uznaje się za dokonana, w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów, zaś dostawę następującą po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów.

Uwzględniając powyższe regulacje ustawy o podatku VAT tylko w przypadku, gdyby transport należał, obciążał firmę (...) (podmiot A w łańcuchu) bądź pozwanego (podmiot B), jako organizatorów transportu od A-C (do powoda), transport byłby przyporządkowany dostawie pomiędzy firmą węgierską a pozwanym (A-B), ta dostawa miałaby charakter dostawy w ruchu, podlegającej opodatkowaniu w przypadku podmiotu A jako wspólnotowa dostawa towarów (WDT) mająca miejsce tam, gdzie transport się rozpoczął (Węgry), a podmiot B (tu pozwany) rozpoznać tę transakcję jako tzw. wspólnotowe nabycie towarów (WNT). Natomiast dostawa pomiędzy pozwanym a powodem (B-C), jako dostawa nieruchoma następująca po transporcie podlegałoby opodatkowaniu z punktu widzenia polskich regulacji podatkowych – w miejscu zakończenia transportu – tj. w Polsce, jak to miało miejsce.

Jednakże stan faktyczny przedmiotowej transakcji był odmienny. Niesporne bowiem było, że w tych relacjach transport należał do powoda, on był jego organizatorem w stosunku obligatoryjnym stron. W sytuacji zaś, gdy w trójstronnej transakcji łańcuchowej transport należy do podmiotu C kontrahenta B (tak jak w tym przypadku do powoda) to transport należy przyporządkować dostawie między B-C, ta ma charakter ruchomy, (w tym przypadku dostawa pomiędzy pozwanym a powodem) dla której miejscem dostawy jest miejsce rozpoczęcia transportu, zaś wcześniejsza dostawa pomiędzy A-B (firmą węgierską a pozwanym) jest tzw. transakcją nieruchomą, poprzedzającą transport dokonany w miejscu rozpoczęcia transportu. Przenosząc powyższe na grunt rozpoznawanej sprawy stwierdzić należy, że w świetle bezspornych okoliczności co do tego do kogo należał transport w tym stosunku, a mianowicie do powoda, który odbierał towar na Węgrzech, organizował jego transport, jak i regulację art. 22 ust. 2 i 3 ustawy stwierdzić należy, że w takim przypadku pierwsza dostawa w tym łańcuchu dokonana na Węgrzech przez firmę (...) zrt na rzecz pozwanego przed transportem towaru z Węgier, mające w istocie charakter nieruchomy podlegała opodatkowaniu na terenie Węgier i nie miały do niej zastosowania polskie regulacje VAT. Natomiast druga dostawa pomiędzy pozwanym a powodem (polskimi podmiotami), mająca charakter ruchomy, której faktycznie był przyporządkowany w stosunku obligacyjny stron transport towarów, dla pozwanego (B) stanowiłaby wspólnotową dostawę towarów podlegającą regulacjom podatkowym prawa węgierskiego (winna nastąpić rejestracja na Węgrzech dla potrzeb VAT i tam wykazanie dostawy dla powoda jako wewnątrzspółnotowej), która to dostawa zgodnie z ustawodawstwem Unii Europejskiej jako taka jest zwolniona od podatku VAT, albo opodatkowana według stawki O, z prawem do odliczenia naliczonego podatku, z uwzględnieniem zasady jednostronnego opodatkowania w państwie konsumpcji. (Dyrektywa Rady 2006/112/UE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej – Dz. U. nr UE z 11 grudnia 2006 r., ze zm.). Natomiast dla powoda w razie przemieszczenia towaru na teren kraju jako odbiorcy końcowego stanowi wspólnotowe nabycie towaru. W takim przypadku powód wystawiłby fakturę wewnętrzną dokumentującą takie nabycie w której podatek naliczony byłby jednocześnie należnym i podatek nie podlegałby zapłacie (art. 106 ust. 7, art. 86, ust. 2 pkt 4 c ustawy).

Zatem również i w takiej sytuacji, wbrew temu co podnosi pozwany, zważywszy na fakt, że to powód był organizatorem transportu, oraz go organizował w stosunku obligacyjny stron, przewóz faktycznie następował z pominięciem pozwanego, transakcja stron nie podlegała fakturowaniu w Polsce podatkiem VAT ze strony pozwanego. Jego naliczenie przez pozwanego w stanie faktycznym sprawy nie znajdowało podstaw w regulacji polskiego prawa podatkowego VAT. Przedmiotowa dostawa nie była realizowana na terenie kraju, miejscem dostawy dla powoda były Węgry.

Powyższe znajduje odzwierciedlenie w opublikowanych powszechnie wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów z 18 stycznia 2011r., doktrynie dotyczącej podatku VAT (Monitor Podatkowy 2006 nr 5), w tym i przywołanej w niej interpretacji organów skarbowych w tym interpretacji (...) Izby Skarbowej z dnia 28 kwietnia 2011r. (IBPP 3/443-144/11/D6) dotyczącej analogicznej sytuacji, jak występująca w niniejszej sprawie, a mianowicie trójstronnego łańcucha obejmującego zakupy przez polską firmę towarów na Węgrzech od węgierskiego kontrahenta następnie odsprzedanego kolejnemu nabywcy-polskiej spółce, do której to jako finalnego nabywcy towaru należał przewóz i faktyczny odbiór towaru z Węgier (vide: Kto i kiedy zapłaci podatek od dostawy łańcuchowej – A. S.).

Powyższe czyni postawione przez powoda zarzuty wskazanych w apelacji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, jak i art. 233§1 i 328§2 k.p.c. zasadnymi, gdy okoliczności te Sąd Okręgowy pominął przy rozpoznawaniu przedmiotowej sprawy.

Również i niezasadnie Sąd Okręgowy pominął przy rozstrzyganiu ocenę łączących strony umów sprzedaży w części dotyczącej doliczenia do umówionej ceny towaru netto nienależnego podatku VAT, w kontekście regulacji art. 58 § 1 i 3 k.c.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego wyrażone zostało podzielone w orzecznictwie powszechnym stanowisko zgodnie z którym umowa w zakresie przewidującym jako składnik ceny podatek od towarów i usług (VAT) w sytuacji, gdy dana transakcja nie podlegała opodatkowaniu w ogólności, albo była zwolniona od podatku VAT, jest nieważna jako sprzeczna z przepisami ustawy o VAT. Zgodnie bowiem z ustawą o cenach – art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5

lipca 2001r. (Dz. U. nr 97, poz. 1058 ze zm.) cena towaru lub usługi opodatkowanej podatkiem VAT obejmuje także kwotę należnego podatku od towarów i usług. Oznacza to, że podatek ten jest składnikiem ceny, gdy dana transakcja podlega opodatkowaniu, dany podatek ma charakter należny. Kwestię tę zaś regulują przepisy ustawy o podatku od towarów i usług (ustawy VAT). Zasada swobody kontraktowej statuowana treścią art. 353¹ k.c. zezwala stronom na ustalenie wysokości ceny sprzedaży. Zasada ta ulega ograniczeniu przez przepisy ustawy, z którymi czynność prawna nie może pozostawać w sprzeczności. Doliczenie do ceny podatku VAT winno odbywać się z uwzględnieniem regulacji prawa podatkowego – ustawy o VAT, która decyduje w jakich przypadkach, jakie czynności podlegają opodatkowaniu tym podatkiem, z uwzględnieniem elementów przedmiotowych i podmiotowych stosunku prawnego, który stanowi przedmiot opodatkowania. Dla takich tylko czynności podatek VAT jest elementem cenotwórczym i powinien podlegać uwzględnieniu przy ustaleniu poziomu cen za usługi lub sprzedaż towarów. Naliczenie podatku VAT, nawet gdy umowa taki przewiduje, w sytuacji gdy dana czynność nie podlega opodatkowaniu w świetle przepisów ustawy, pozostaje w sprzeczności z tą ustawą, narusza jej przepisy, jak wskazał Sąd Najwyższy, stąd w tej części taka umowa nie może być uznana za ważną (art. 58§3 k.c.), a spełnione świadczenie w zakresie bezpodstawnie naliczonego podatku VAT, w stosunkach cywilnoprawnych stron danej czynności ma charakter nienależnego w rozumieniu art. 410§2 k.c. (por. wyrok SN z 22 marca 2002r. I CKN 13344/99 – OSNC 2003 nr 4, poz. 52, z 27 lutego 2004r., V CK 293/03 – OSNC 2005 nr 3, poz. 51, 25 lutego 2010 r., I CSK 394/09, z 4 listopada 2011r., I CSK 66/11 – 20 czerwca 2012 r., I CNP 76/11). Jak wskazuje się jednocześnie w/w orzeczeniach podatnik dokonujący danej czynności, gdy to na nim ciąży obowiązek w zakresie prawidłowej oceny, czy dana czynność podlega opodatkowaniu i jego prawidłowego naliczenia w sytuacji istnienia ku temu podstaw i jego obciąża obowiązek zapłaty naliczonego podatku wobec urzędu skarbowego, nie ponosi w sensie ekonomicznym obciążenia takim podatkiem. Wliczenie podatku do ceny lub wynagrodzenia za świadczoną usługą należnej od kontrahenta na rzecz którego dana czynność jest wykonywana, powoduje niejako przerzucenie podatku na tę stronę, gdy ona wykląda w istocie środki finansowe na ten cel, płacąc tak wyliczoną cenę lub wynagrodzenie. W razie wykonania bowiem zobowiązania cywilnoprawnego przez drugą stronę – zapłatę przez kupującego ceny uwzględniającej naliczony VAT, kupujący jest podmiotem, który ponosi finansowy ciężar zapłaty kwoty podatku, gdyż sprzedawca odzyskuje w ten sposób wartość naliczonego podatku, który jest zobowiązany, wobec wystawienia faktury VAT, odprowadzić na rzecz Skarbu Państwa. W sytuacji zatem, gdy druga strona płacąc wynagrodzenie, cenę z VAT nie jest podatnikiem tego podatku, bądź podatek został naliczony nienależnie, dana czynność nie podlegała opodatkowaniu VAT na podstawie przepisów ustawy VAT, nie ma on możliwości odliczenia, obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę tak naliczonego podatku VAT, podatek ten w sensie ekonomicznym obciąża ostatecznie odbiorcę faktury. Stąd też wskazuje się na wystąpienie zubożenia po stronie odbiorcy faktury zawierającej bezpodstawnie naliczony VAT.

Taka sytuacja wystąpiła w stanie rozpoznawanej sprawy, gdy jak wskazano powyżej, pozwany nie był uprawniony do naliczenia w przedmiotowych transakcjach podatku VAT, gdy nie miały one charakteru dostawy krajowej. Spełnione w tej części przez powoda świadczenie zapłaty na rzecz pozwanego z tej przyczyny miało charakter świadczenia nienależnego, po stronie powoda nastąpiło zubożenie o kwotę zapłaconego podatku VAT, gdy powód z uwagi na brak takiego opodatkowania przedmiotowych transakcji, nie był uprawniony do odliczenia naliczonego przez pozwanego podatku od kwoty podatku należnego, co potwierdzają protokoły przeprowadzonych u powoda kontroli podatkowych.

Skoro zapłacona przez powoda na rzecz pozwanego kwota 34562,91 euro odpowiadająca kwocie bezpodstawnie ustalonego w fakturach podatku VAT, miała charakter świadczenia nienależnego, rozliczenia stron w tym przedmiocie podlegają regulacji art. 410 k.c. w świetle którego uprawnionemu przysługuje roszczenie o zwrot spełnionego świadczenia. Podkreślić przy tym należy, że w przypadku świadczenia nienależnego, którego podstawą jest nieważność danej czynności prawnej, obligującej do świadczenia, zobowiązanie w danej części było sprzeczne z przepisami prawa, kwestia świadomości świadczącego nienależnie, nie ma znaczenia dla zachowania uprawnienia do żądania zwrotu noszącego taki charakter spełnionego świadczenia. Ustawodawca w przypadku nieważności podstawy świadczenia dopuszcza możliwość żądania zwrotu, mimo wiedzy świadczącego o nieważności w ogólności, czy braku obowiązku świadczenia, co wynika wprost z regulacji art. 411 pkt 1 k.c. Dlatego też wywody Sądu Okręgowego co do tego, że powód wskazywał w zamówieniach na podatek VAT, jak i że mógł powstrzymać się od świadczenia, pozostają bez wpływu na uprawnienie powoda do żądania zwrotu przedmiotowego świadczenia.

Zasadny jest również zarzut apelacji dotyczący naruszenia art. 408 k.c. w zw. z art. 410§1 k.c. i §14 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom z dnia 28 marca 2011 r., art. 81 ordynacji podatkowej i art. 233 w zw. z art. 232 k.p.c.

Stanowisko Sądu, jakoby brak wzbogacenia po stronie pozwanego był okolicznością bezsporną, rozmija się z materiałem procesowym sprawy, pozostaje w sprzeczności z niezmienionym w tym przedmiocie stanowiskiem procesowym powoda wyrażonym tak w pismach procesowych, jak i na rozprawie.

Brak wzbogacenia po swej stronie pozwany łączył z faktem odprowadzenia, rozliczenia podatku z urzędem skarbowym. Nie można jednakże przy ocenie pomijać, że w przypadku podatnika uprawnionego do wystawienia faktur dokumentujących ten podatek, ma on możliwość korygowania wszelkich nieprawidłowości w zakresie naliczonego podatku dokonując korekty wadliwie wystawionej faktury (§ 14 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwrotu podatku, niektórym podmiotom, wystawienie faktur z dnia 28 marca 2011, a co z kolei na podstawie art. 81§1 ordynacji podatkowej uprawnia do korekty deklaracji podatkowych celem odzyskania błędnie, bezpodstawnie naliczonego od przedmiotowych transakcji podatku VAT, a co może uczynić do chwili przedawnienia zobowiązania, gdy kontrola podatkowa u niego nie stwierdziła nieprawidłowości i w jej następstwie nie zostało wszczęte postępowanie podatkowe, nie została wydana decyzja podatkowa określająca wysokość zobowiązania podatkowego, gdy takiej okoliczności pozwany nie podnosił ani nie wykazywał. Odpowiednie działanie celem uzyskania zwrotu podatku jest li tylko kwestią, staranności pozwanego, której brak, zaniechanie podjęcia odpowiedniej inicjatywy nie może obciążać w skutkach powoda.

Jak wskazuje się w orzecznictwie Sądu Najwyższego przytoczonym powyżej, nie tylko skorzystanie przez podatnika podatku VAT z prawa odzyskania podatku, da również zachowanie przez niego tego uprawnienia, pomimo niekorzystania z niego, daje podstawy do przyjęcia wzbogacenia po jego stronie, gdy w postaci ekspertyzy prawa do uzyskania zwrotu podatku nienależnie, błędnie naliczonego.

Odpowiedzialność wzbogaconego nie może wykraczać poza granice wzbogacenia, gdy nie można tracić z pola widzenia istoty roszczeń z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia (art. 405 k.c.) i nienależnego świadczenia (art. 410 k.c.). Mają one bowiem przywrócić równowagę majątkową poprzez zwrócenie zubożonemu tego co świadczył na rzecz wzbogaconego. Jednocześnie Sąd Najwyższy w jednym z orzeczeń wskazał, że ogólne przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia należy rozumieć specyficznie w przypadku nienależnego świadczenia. Sam fakt spełnienia świadczenia nienależnego uzasadnia roszczenie kondykcyjne. W takim przypadku nie zachodzi potrzeba badania, czy i w jakim zakresie spełnione świadczenie wzbogaciło osobę, na rzecz której świadczenie zostało spełnione (*accipiensa*), jak również czy majątek spełniającego świadczenie (*solvensa*) 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 (tak Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 24 listopada 2011r., I CSK 66/11).

Powyższe potwierdza zasadność apelacji powoda w odniesieniu do zgłoszonego żądania głównego. Niezależnie od powyższego, nadmienić należy, że zgodnie z treścią art. 409 k.c. do którego odwoływał się pozwany zużycie lub utrata bezpodstawnie uzyskanej korzyści powoduje wygaśnięcie obowiązku zwrotu świadczenia, tylko wtedy, gdy zużycie to lub utrata korzyści nastąpiło bezpowrotnie i w sposób bezproduktywny, gdy w zamian tej korzyści tak wzbogacony, nie uzyskał korzyści zastępczej, wzajemnej ani zaoszczędzenia wydatku. Jeżeli zaś w zamian korzyści wzbogacony uzyskał do swojego majątku jakąkolwiek inną korzyść majątkową (np. mienie, czy zwolnienie z długu, który w ten sposób spłacił), nie można uznać, że nie jest wzbogacony, bowiem w wyniku dokonania tego wydatku, w jego majątku w istocie pozostaje korzyść w postaci zwiększenia aktywów lub zmniejszenia pasywów (por. wyrok SN z 21 kwietnia 2010r. V CSK 320/09 z 2 lutego 2012r., II CSK 670/11). W tym przypadku przekazanie podatku do właściwego urzędu skarbowego nie świadczy o braku wzbogacenia, gdy po pierwsze pozwany nie wykazał w jaki sposób dokonał rozliczenia z fiskusem, czy nie nastąpiło to poprzez odliczenie kwoty należnego od niego podatku z podatkiem mu naliczonym, a nadto pozwany, jak i Sąd I instancji przyjmując brak wzbogacenia tylko z tej przyczyny,

nie uwzględniają przysługującego pozwanemu uprawnienia do korekty faktur i zwrotu podatku bezpodstawnie naliczonego. Bezczynność pozwanego w tym przedmiocie, nie korzystanie z przysługujących uprawnień nie uprawnia do kreowania tezy o braku wzbogacenia i na tym budowania bezzasadności powództwa, zwłaszcza, że powód nie jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego (obniżenia podatku należnego).

Nie znajduje również w okolicznościach przedmiotowej sprawy uzasadnienia odwoływanie się pozwanego do treści art. 5 k.c. a łączone ze stanowiskiem prezentowanym przez pozwaną, że zakwestionowanie rozliczeń podatkowych po stronie powoda nastąpiło wyłącznie z przyczyn przez niego zawinionych, dalszej odsprzedaży zakupionego od pozwanej towaru.

Jak już wyżej przedstawiono pozwany miał świadomość, że zgodnie z warunkami umowy powód wchodził we władanie towaru na Węgrzech, tam dostawa została zrealizowana na jego rzecz i do powoda należał transport towaru. Zatem transakcja dostawy nie miała miejsca na terytorium Polski i jako taka nie podlegała opodatkowaniu dokonaniem przez pozwaną i nie zmieniał tego z punktu widzenia transakcji stron, dalszy obieg towaru. Kontrola przeprowadzona u powoda objęła swym zakresem również listy przewozowe CMR na które powołuje się pozwany, a które nie były zgodne z rzeczywistym stanem, gdy oczywistym dla obu stron było, że towar nie miał docierać do pozwanego, jak wskazują listy i nie docierała a powód miał odbierać go bezpośrednio na Węgrzech od kontrahenta pozwanej. Co się też tyczy dalszego obiegu towaru to stwierdzić należy, że powód nabywał prawo do rozporządzenia nim z chwilą przejścia we władanie, a co miało miejsce na Węgrzech zgodnie z warunkami umów łączących strony (dostawa na warunkach INCOTERM FCA). Umowa stron nie zawierała żadnego zakazu, ani też ograniczeń w zakresie dysponowania towarem, dalszego nim rozporządzania, czy sprowadzenia na określony obszar podatkowy, wymogu informowania o tym pozwanego. Pozwany nie wykazał, aby okoliczności te były przedmiotem umowy pomiędzy stronami, na powódzie w tym zakresie ciążyły obowiązki, które miałby naruszyć.

To zaś, że obie strony błędnie oceniły regulacje prawa podatkowego, uznawały, że transakcja ta podlega opodatkowaniu w Polsce mimo zrealizowania dostawy na Węgrzech, nie może uzasadniać stosowania art. 5 k.c., chroniącego tylko jedną stronę, gdy w okolicznościach sprawy brak jest podstaw do kreowania tezy o wyłącznym zawinięciu powoda.

Przepis art. 5 k.c. ma charakter regulacji wyjątkowej. Zasadą jest na gruncie prawa cywilnego ochrona praw podmiotowych, zgodnie z którą przyjmuje się, że korzystający z przysługującego mu prawa czyni to zgodnie z regułami wskazanymi w art. 5 k.c. Przy ocenie możliwości zastosowania art. 5 k.c. znaczenie mają, nie tylko okoliczności sprawy występujące po stronie wierzyciela, ale i dłużnika i dopiero gdy ich całokształt wskazuje na sprzeczność korzystania z przysługujących prawa do dochodzenia roszczenia z konkretną zasadą współżycia społecznego, ten przepis może stanowić podstawę rozstrzygnięcia. Odmowa udzielenia ochrony prawnej na podstawie art. 5 k.c. z uwagi na jego wyjątkowy charakter, musi być uzasadniona istnieniem okoliczności rażących i nieakceptowanych w świetle powszechnie uznanych w społeczeństwie wartości (por. wyrok SN z 25 sierpnia 2011r. II CSK 640/10), gdy takowych wyjątkowych szczególnych okoliczności w niniejszej sprawie pozwany nie wykluczał. Jego zaś w tym zakresie obciążał ciężar dowodu istnienia okoliczności uzasadniających postawiony zarzut nadużycia prawa, zgodnie z rozkładem ciężaru dowodzenia wynikającym z art. 6 k.c.

Mając powyższe na względzie Sąd Apelacyjny uznał, że zaskarżony wyrok oddalający powództwo w stanie faktycznym sprawy nie jest trafny, gdy spełnione świadczenie miało charakter nienależnego, dochodzone roszczenie kondykcyjne znajduje uzasadnienie w treści art. 410§1 w zw. z art. 405 k.c. Stąd zaskarżony wyrok podlegał zmianie przez uwzględnienie dochodzonego roszczenia w odniesieniu do należności głównej w całości. W części zaś dotyczącej żądania odsetkowego powództwo podlegało uwzględnieniu częściowo, a mianowicie w zakresie obejmującym odsetki za opóźnienie od 13 kwietnia 2011 r. z uwzględnieniem wezwania skierowanego do pozwanego w dniu 23 marca 2011 r. w przedmiocie zwrotu nienależnie pobranego podatku VAT, zakreślającego termin do dnia 13 kwietnia 2011r. (wezwanie k. 255, odpowiedź pozwanego z 11 kwietnia k. 256 świadcząca o jego otrzymaniu przez pozwanego). Odsetki te podlegały zasądzeniu na podstawie art. 481§1 w zw. z art. 455 k.c.

Sąd Apelacyjny nie znalazł podstaw do uwzględnienia żądania odsetkowego obejmującego wcześniejszy okres, a to od dat dokonywania zapłaty przez powoda za poszczególne dostawy.

Fakt, iż roszczenie z tytułu nienależnego świadczenia, o jego zwrot powstaje z chwilą zaistnienia przesłanek z art. 410§2 k.c. nie oznacza, że z tą chwilą staje się ono wymagalne, jak i że w dacie powstania roszczenia powstaje stan opóźnienia, determinujący prawo do żądania odsetek za opóźnienie. Z tym łączy się zaś kwestia wymagalności roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia, gdy opóźnić się można ze spełnieniem świadczenia posiadającego przymiot wymagalnego. Wymagalność roszczenia rozumiana jest zaś jako możliwość żądania przez wierzyciela wykonania zobowiązania przez dłużnika, co obejmuje także możliwość skutecznego wytoczenia powództwa o zapłatę, jeżeli dłużnik nie spełnił świadczenia. Kwestii wymagalności roszczenia poświęcona została uchwała Sądu Najwyższego z dnia 26 listopada 2009r., III CZP 102/09 (OSNC 2010, nr 5, poz. 75), w której Sąd ten przyjął, że roszczenie o zwrot nienależnego świadczenia staje się wymagalne w terminie, w którym powinno być spełnione zgodnie z art. 455 k.c. Przyjęto, że zobowiązanie o zwrot nienależnego świadczenia ma charakter bezterminowy (por. też wyroki Sądu Najwyższego z 16 lipca 2003r., V CK 24/02, OSNC 2004, nr 10, poz. 157, z 28 kwietnia 2004r., 24 kwietnia z 2003r., I CKN 316/01-ONC 2004 nr 7-8 poz. 117, wyrok z 7 lipca 2010r., II CSK 126/09, V CK 461/03 oraz uchwałę z 6 marca 1191, III CZP 2/91, OSNC 1991 nr 7, poz. 93). Termin spełnienia przez dłużnika takiego zobowiązania (mającego także wpływ na kwestie opóźnienia), określa się zgodnie z art. 455 k.c. z uwzględnieniem wezwania skierowanego przez wierzyciela do dłużnika, a które to wezwanie dłużnik winien spełnić niezwłocznie. Jednocześnie odrzucono koncepcję wymagalności tego roszczenia z chwilą jego powstania, uznając że konstruowanie stanu wymagalności roszczenia poprzedzającego termin jego spełnienia jest nie do pogodzenia z zasadami sądowego dochodzenia roszczeń. Stanowisko wyrażone w w/w uchwale należy uznać za utrwalone i obowiązujące w orzecznictwie.

Z podanych przyczyn w zakresie w jakim apelacja była zasadna Sąd Apelacyjny zmienił zaskarżony wyrok w sposób opisany w sentencji na podstawie art. 385 k.p.c., a dalej idącą apelację jako bezzasadną oddalił. O kosztach orzeczono stosownie do wyniku sporu.