

Wyrok z dnia 27 lutego 2004 r., V CK 293/03

1. Cena w zakresie obejmującym bezpodstawnie ustalony podatek VAT jest świadczeniem nienależnym.

2. Przedmiotem odnowienia może być także zobowiązanie do zwrotu nienależnego świadczenia.

3. Dopuszczalne jest zawarcie umowy odnowienia pod warunkiem.

Sędzia SN Kazimierz Zawada (przewodniczący, sprawozdawca)

Sędzia SN Henryk Pietrkowski

Sędzia SN Zbigniew Strus

Sąd Najwyższy w sprawie z powództwa Tadeusza Ż. przeciwko Górnośląskiemu Centrum Obrotu Wierzytelnościami, sp. z o.o. w K. o zapłatę, po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 27 lutego 2004 r. kasacji powoda od wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 13 lutego 2003 r.

oddalił kasację i zasądził od powoda na rzecz strony pozwanej kwotę 1800 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Tadeusz Ż. w pozwie z dnia 27 listopada 2001 r. skierowanym przeciwko Górnośląskiemu Centrum Obrotu Wierzytelnościami, spółce z o.o. w K. (dalej: „spółka”) wniósł o zasądzenie na jego rzecz kwoty 128 432,50 zł z ustawowymi odsetkami od dnia 19 kwietnia 2001 r.

Do wytoczenia powództwa doszło w następujących okolicznościach.

Dnia 8 stycznia 2001 r. spółka zawarła z powodem i jego żoną umowę sprzedaży nieruchomości. Sprzedała im zabudowaną nieruchomość położoną w K. przy ul. Ż. i W. nr 21 za kwotę 2 028 432,50 zł. Kwota ta, określona w umowie jako „cena brutto”, została spółce uiszczona przez powoda w całości do dnia 11 stycznia 2001 r. W dniu sprzedaży spółka wystawiła powodowi fakturę, w której cena

budynku została określona na kwotę 1 834 750 zł, a cena gruntu na kwotę 65 250 zł (łącznie 1 900 000 zł), podatek od towarów i usług (dalej: "podatek VAT") zaś od budynku na kwotę 128 432,50 zł, obliczoną według stawki wynoszącej 7%.

Rozliczając podatek VAT za styczeń 2001 r., powód ujął kwotę podatku wymienioną we wspomnianej fakturze jako kwotę podatku naliczonego i odjął ją od kwoty podatku należnego. Faktura ta została jednak zakwestionowana w toku kontroli przeprowadzonej w przedsiębiorstwie powoda przez Pierwszy Urząd Skarbowy w K. Kontrola wykazała, że sprzedaż zabudowanej nieruchomości przez spółkę powodowi i jego żonie była zwolniona od podatku VAT. Zwrócono także uwagę na to, że kupującymi nieruchomości byli powód i jego żona, a faktura została wystawiona na samego powoda jako przedsiębiorcę.

W następstwie stwierdzonych nieprawidłowości powód zażądał od spółki zwrotu części zapłaconej ceny, równej kwocie bezpodstawnie ustalonego podatku VAT w fakturze z dnia 8 stycznia 2001 r., spółka w dniu 4 kwietnia 2001 r. wystawiła powodowi fakturę korygującą, w której cenę sprzedanej mu nieruchomości określiła na 1 900 000 zł, tj. na kwotę nieobejmującą ustalonego wcześniej bezpodstawnie podatku VAT. Niedługo potem, dnia 19 kwietnia 2001 r., spółka, z jednej strony, a powód i jego żona z drugiej, złożyli w formie aktu notarialnego oświadczenia nazwane „sprostowaniem umowy”. W postanowieniu zawartym w § 4 sporządzonego w tym dniu aktu uzgodnili oni, że zmieniają treść § 3, 4 i 8 zdania drugiego umowy sprzedaży z dnia 8 stycznia 2001 r. Paragraf 3 umowy z dnia 8 stycznia 2001 r. w nowym brzmieniu postanawiał, że spółka sprzedaje powodowi nieruchomość położoną w K. przy ul. Ż. i W. nr 21 za cenę 1 900 000 zł, a powód tę nieruchomość kupuje w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, na co jego żona, z którą pozostaje on w ustroju ustawowej wspólności majątkowej, wyraża zgodę. Według § 5 sporządzonego w dniu 19 kwietnia 2001 r. aktu, spółka w przypadku zwrotu przez Urząd Skarbowy podatku VAT pobranego od powoda w kwocie 128 432,50 zł w związku z umową sprzedaży z dnia 8 stycznia 2001 r. zobowiązuje się wypłacić powodowi otrzymaną tytułem zwrotu kwotę wraz ze zwróconymi odsetkami w terminie siedmiu dni licząc od dnia zwrotu, natomiast w przypadku uprawomocnienia się orzeczenia sądowego nieuwzględniającego wniosku o zwrot tego podatku zobowiązuje się wypłacić powodowi 64 216,25 zł w terminie siedmiu dni, licząc od dnia uprawomocnienia się wymienionego orzeczenia.

Występując w dniu 27 listopada 2001 r. z pozwem o zapłatę przez spółkę kwoty równej pobranemu przez nią podatkowi VAT, powód zarzucił spółce niepodjęcie efektywnych działań w celu odzyskania tego nienależnie uiszczanego podatku oraz zakwestionował ważność postanowienia zawartego w § 5 aktu sporządzonego w dniu 19 kwietnia 2001 r.

Wyrokiem z dnia 5 kwietnia 2002 r. Sąd Okręgowy zasądził od spółki na rzecz powoda kwotę 128 432,50 zł z ustawowymi odsetkami od dnia 10 września 2001 r., tj. od dnia jej wymagalności, będącej następstwem wezwania spółki przez powoda do zapłaty. w pozostałym zakresie, tj. co do odsetek ustawowych obejmujących okres od dnia 19 kwietnia 2001 r. do dnia 9 września 2001 r., Sąd powództwo oddalił.

W ocenie Sądu Okręgowego, umowa sprzedaży z dnia 8 stycznia 2001 r. była w zakresie dotyczącym części ceny obejmującej podatek VAT nieważna ze względu na sprzeczność z art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 28, poz. 127 ze zm. – dalej "ustawa o VAT"), zwalniającym sprzedaż używanych budynków od opodatkowania podatkiem VAT. Tym samym zapłata spółce ceny w części obejmującej podatek VAT była świadczeniem nienależnym, podlegającym zwrotowi na podstawie art. 410 § 1 k.c. Postanowienie zawarte w § 5 aktu sporządzonego w dniu 19 kwietnia 2001 r., uzależniające zwrócenie powodowi tego nienależnego świadczenia od ziszczenia się warunku w postaci zwrotu przez Urząd Skarbowy nienależnie pobranego podatku spółce, należy uznać za nieważne jako sprzeczne z zasadami współżycia społecznego, nie zasługuje bowiem na ochronę zachowanie mające na celu zwolnienie się od skutków bezprawnego działania.

W apelacji spółka zarzuciła nierespektowanie uzgodnień stron z dnia 19 kwietnia 2001 r., określających ostateczną cenę nieruchomości i sposób zwrotu dokonanej nadpłaty ponad tę cenę.

Sąd Apelacyjny dopuścił dowód z decyzji Urzędu Skarbowego z dnia 11 marca 2002 r., odwołania spółki od tej decyzji, decyzji Izby Skarbowej w K. z dnia 21 czerwca 2002 r., skargi na tę decyzję do Naczelnego Sądu Administracyjnego i pism uczestników postępowania apelacyjnego na okoliczność, że postępowanie w sprawie zwrotu podatku nie zostało zakończone. Wyrokiem z dnia 13 lutego 2003 r. Sąd Apelacyjny zmienił wyrok Sądu Okręgowego i oddalił powództwo. Według Sądu Apelacyjnego, nadpłata przez powoda kwoty 128 432,50 zł była

między stronami bezsporna. Spór dotyczył tylko dokonanego w dniu 19 kwietnia 2001 r. uzgodnienia co do zwrotu tej nadpłaty; czy uzgodnienie to było nieważne – jak twierdzi powód, czy też ważne – jak twierdzi spółka. Uzgodnienie, o którym mowa, stanowiło element szerszej umowy zawartej przez strony we wspomnianym dniu, należy więc odpowiedzieć na pytanie, czy cała ta umowa była ważna, czy też nieważna. Jeżeliby podzielić zapatrywanie powoda, że odwołanie się w § 5 umowy z dnia 19 kwietnia 2001 r. do zdarzenia polegającego na zwróceniu spółce przez Urząd Skarbowy podatku VAT oznaczało zastrzeżenie warunku zawieszającego niemożliwego do spełnienia, to cała umowa z dnia 19 kwietnia 2001 r. musiałaby być uznana, zgodnie z art. 94 k.c., za nieważną. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, zapatrywania tego nie można jednak podzielić. Odwołanie się w § 5 umowy z dnia 19 kwietnia 2001 r. do zdarzenia w postaci zwrócenia spółce przez Urząd Skarbowy podatku VAT istotnie oznaczało zastrzeżenie warunku zawieszającego, lecz był to warunek możliwy do spełnienia, art. 21 ustawy o VAT dopuszcza bowiem także zwrot bezpośredni na rachunek bankowy podatnika nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym. W zastrzeżonym natomiast w § 5 umowy z dnia 19 kwietnia 2001 r. ograniczeniu należnej powodowi od spółki kwoty na wypadek, gdyby Urząd Skarbowy nie zwrócił spółce pobranego od powoda podatku VAT, do połowy sumy tego podatku, nie można dostrzegać warunku przeciwnego zasadom współżycia społecznego. W konsekwencji, w ocenie Sądu Apelacyjnego, żądanie powoda nie mogło być uwzględnione, ponieważ, wobec niezakończenia się postępowania w sprawie zwrotu podatku przez Urząd Skarbowy, dotyczyło należności niewymagalnej w dacie orzekania, a więc było przedwczesne.

W skardze kasacyjnej powód powołał się na naruszenie art. 381 k.p.c. przez dopuszczenie dowodu z decyzji Urzędu Skarbowego z dnia 11 marca 2002 r., choć dowód ten mógł być zgłoszony przed Sądem pierwszej instancji, art. 479¹² § 1 w związku z art. 391 § 1 k.p.c. przez dopuszczenie dowodów zgłoszonych w piśmie spółki z dnia 15 stycznia 2003 r., w szczególności dowodu z decyzji Izby Skarbowej z dnia 21 czerwca 2002 r., pomimo że mogły one być zgłoszone w apelacji, art. 479⁹, 130 i 133 §3 k.p.c. przez nadanie biegu pismu procesowemu z dnia 15 stycznia 2003 r., pomimo braku dowodu doręczenia go wraz z załącznikami pełnomocnikowi powoda, co miało istotny wpływ na wynik sprawy, ponieważ pełnomocnik powoda nie mógł się ustosunkować do powołanych faktów i dowodów, art. 378 k.p.c. przez – w szczególności – wykroczenie przy rozpoznawaniu sprawy

poza zarzuty apelacji, art. 410 k.c. przez przyjęcie na podstawie umowy z dnia 19 kwietnia 2001 r., iż świadczenie powoda w zakresie kwoty podatku VAT było świadczeniem należnym, art. 89 i 65 k.c. przez kwalifikację oświadczeń spółki złożonych w dniu 19 kwietnia 2001 r. jako warunku, gdy tymczasem w rzeczywistości stanowiły one jednostronne potwierdzenie istnienia zobowiązania, art. 21 ustawy o VAT przez przyjęcie, iż bezpośredni jednorazowy zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym na rachunek bankowy spółki jest w jej sytuacji możliwy, oraz naruszenie art. 94 k.c. przez przeoczenie, że jeśliby nawet w porozumieniu z dnia 19 kwietnia 2001 r. można było dostrzegać warunek, to byłby to warunek w świetle art. 21 ustawy o VAT niewykonalny, a tym samym sprzeczny z ustawą. (...)

Sąd Najwyższy zważył, co następuje: (...)

Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (jedn. tekst: Dz.U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195 ze zm.), jak i obecnie obowiązującego art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.), cena towaru lub usługi opodatkowanej podatkiem od towarów i usług obejmuje także kwotę należnego podatku od towarów i usług. Sprzedaż przez spółkę w dniu 8 stycznia 2001 r. powodowi i jego żonie zabudowanej nieruchomości bezspornie jednak była zwolniona od tego podatku (art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT). W konsekwencji, umowa sprzedaży mająca za przedmiot tę nieruchomość była nieważna w zakresie obejmującym jako składnik ceny podatek od towarów i usług (art. 58 § 3 k.c.), w tym bowiem zakresie była ona sprzeczna z przepisami ustawy o VAT, do której nawiązywała. W takich okolicznościach nie zachowuje aktualności pogląd wyrażony w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 8 lutego 1978 r., II CR 1/78 ("Przeгляд Ustawodawstwa Gospodarczego" 1979, nr 8-9, s. 262), w myśl którego nie jest nieważna umowa naruszająca przepisy prawa podatkowego. Zapłacona więc przez powoda spółce kwota 128 432,50 zł, odpowiadająca sumie bezpodstawnie ustalonego przez nią podatku VAT, była świadczeniem nienależnym (art. 410 §2 k.c.), podlegającym zwrotowi przez spółkę powodowi i jego żonie, stosownie do właściwych przepisów kodeksu cywilnego (art. 410 § 1) (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 marca 2002 r., I CKN 1344/99, OSNC 2003, nr 4, poz. 52).

Zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o VAT, w razie wystawienia przez sprzedawcę faktury wykazującej kwotę podatku VAT, mimo że – jak w niniejszej sprawie –

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. 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). Kwestię, czy zapłata przez sprzedawcę podatku wykazanego w fakturze określonej w art. 33 ust. 1 ustawy o VAT rzutuje na zastosowanie w stosunku pomiędzy sprzedawcą a jego klientem przepisu art. 409 k.c., według którego obowiązek wydania bezpodstawnie uzyskanej korzyści lub zwrotu jej wartości co do zasady wygasa, jeżeli ten, kto korzyść uzyskał, zużył ją lub utracił w taki sposób, że nie jest już wzbogacony, można w niniejszej sprawie pominąć.

Jeżeli fakturę, o której mowa w art. 33 ust. 1 ustawy o VAT, wystawił – tak jak w rozpoznawanej sprawie – podatnik podatku od towarów i usług uprawniony do wystawiania faktur dokumentujących ten podatek, nie ma przeszkód do usunięcia zawartej w niej pomyłki przez wystawienie faktury korygującej (zob. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02). W sprawie taka faktura została wystawiona, co zrodziło problem możliwości uzyskania przez spółkę od Urzędu Skarbowego zwrotu zapłaconej mu kwoty, bezpodstawnie pobranej od powoda i jego żony tytułem podatku VAT. Wyrazem oceny w tym względzie stron umowy z dnia 8 stycznia 2001 r. były złożone przez nie w dniu 19 kwietnia 2001 r. w formie aktu notarialnego oświadczenia nazwane „sprostowaniem umowy”. (...)

Decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy ma odpowiedź na pytanie, czy w dniu 19 kwietnia 2001 r. doszło do zawarcia umowy odnowienia na zasadach powoływanych przez spółkę.

W świetle art. 506 k.c. przedmiotem odnowienia może być także, powstające *ex lege*, zobowiązanie do zwrotu nienależnego świadczenia. Choć nie wynika to wyraźnie z art. 506 k.c., należy dopuścić również odnowienie połączone ze zmianą osób, w szczególności połączone z pozostaniem po stronie wierzyciela w nowym zobowiązaniu tylko jednej z osób występujących po tej stronie w dotychczasowym zobowiązaniu. Za możliwe uznaje się też zawarcie umowy odnowienia pod

warunkiem (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 października 1997 r., III CKN 121/97, nie publ.).

Ustalenia faktyczne stanowiące podstawę wydania zaskarżonego wyroku w zestawieniu z treścią unormowania zawartego w art. 506 k.c. nakazują przyjąć, że w dniu 19 kwietnia 2001 r. pomiędzy spółką a powodem i jego żoną doszło do zawarcia umowy odnowienia, prowadzącej do umorzenia wynikającego z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu zobowiązania spółki do zwrotu powodowi i jego żonie nienależnie świadczonej spółce kwoty podatku VAT, i zastąpienia tego zobowiązania wynikającym z zawartej umowy zobowiązaniem spółki do wypłacenia powodowi (samemu powodowi) zwróconej jej przez Urząd Skarbowy kwoty podatku wraz z odsetkami. Dla stron w dniu 19 kwietnia 2001 r. fakt nienależnego zapłacenia spółce przez powoda kwoty podatku VAT był – jak trafnie wskazał Sąd Apelacyjny – bezsporny. W złożonych w tym dniu oświadczeniach skupiły się one przede wszystkim na uregulowaniu wyrównania powodowi uszczerbku doznanego w wyniku nienależnie świadczonej spółce kwoty podatku VAT, przy czym uczyniły to w sposób wyraźnie i istotnie odbiegający od wynikających z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu zasad dotyczących zwrotu nienależnego świadczenia. Sąd Apelacyjny trafnie przyjął, że w chwili wydania zaskarżonego wyroku żądanie powoda w świetle zawartej w dniu 19 kwietnia 2001 r. umowy było przedwczesne.

Twierdzenia powoda o naruszeniu wymienionych w skardze kasacyjnej przepisów postępowania, zmierzające do podważenia ustaleń faktycznych stanowiących podstawę wydania zaskarżonego wyroku, są w znacznym stopniu wynikiem niezrozumienia istoty postępowania apelacyjnego. Jak już to było wielokrotnie wyjaśniane przez Sąd Najwyższy, postępowanie apelacyjne stanowi w swej istocie kontynuację merytorycznego rozpoznania sprawy, w związku z czym sąd odwoławczy nie może poprzestać na ustosunkowaniu się do zarzutów apelacyjnych, lecz musi, w granicach zaskarżenia, dokonać samodzielnych ustaleń faktycznych oraz ocen materialnoprawnych (por. w szczególności wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 kwietnia 2000 r., III CKN 812/98, OSNC 2000, nr 10, poz. 193 i postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 4 października 2002 r., III CZP 62/02, OSNC 2004, nr 1, poz. 7). Wyjście przez Sąd Apelacyjny przy rozpoznaniu sprawy poza zakres zarzutów apelacyjnych spółki nie naruszało więc art. 378 k.p.c., lecz pozostawało w zgodzie z podstawowym obowiązkiem tego Sądu. Sąd

Apelacyjny funkcjonujący jako sąd merytoryczny uprawniony był też do dopuszczenia kwestionowanych przez skarżącego dowodów. Jeżeli na etapie postępowania apelacyjnego niewyjaśniona pozostała kwestia przedwcześnieści żądania powoda, dopuszczenie wspomnianych dowodów, istotnych dla wyjaśnienia tej kwestii, było w pełni uzasadnione. Myli się przy tym skarżący, że spółka mogła zgłosić wniosek o przeprowadzenie dowodu z decyzji Urzędu Skarbowego z dnia 11 marca 2002 r. na rozprawie przed Sądem Okręgowym w dniu 22 marca 2002 r., ponieważ rozprawa przed Sądem Okręgowym w tym dniu nie odbyła się. Sąd Okręgowy zamknął rozprawę na posiedzeniu w dniu 28 lutego 2002 r., a na dzień – najpierw – 13 marca 2002 r., następnie – 22 marca 2002 r., wreszcie – 5 kwietnia 2002 r., wyznaczył tylko posiedzenie w celu ogłoszenia wyroku (por. art. 316 i 326 k.p.c. oraz uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 25 czerwca 1968 r., III CZP 62/68, OSNCP 1969, nr 3, poz. 41). Nie mogła też spółka zgłosić wniosku o przeprowadzenie dowodu z decyzji Izby Skarbowej z dnia 21 czerwca 2002 r. już w apelacji, gdyż apelacja została wniesiona dnia 26 kwietnia 2002 r. Powód natomiast mógł podnieść zarzut dotyczący uchybień w doręczeniu pisma z dnia 15 stycznia 2003 r. już na rozprawie 30 stycznia 2003 r., wtedy jednak ograniczył się tylko do żądania oddalenia zawartego w tym piśmie wniosku dowodowego. Jeżeli wówczas nie uważał wspomnianego uchybienia za mogące mieć wpływ na wynik sprawy, trudno zrozumieć dlaczego obecnie miałyby być inaczej (art. 393¹ pkt 2 k.p.c.).

Nie mają również uzasadnionych podstaw oceny skarżącego kwestionujące skuteczne zastrzeżenie w zawartej w dniu 19 kwietnia 2001 r. umowie odnowienia warunku zawieszającego.

Interpretacja zgodnie z dyrektywami art. 65 k.c. postanowienia zawartego w § 5 sporządzonego w tym dniu aktu notarialnego prowadzi do jednoznacznego stwierdzenia zastrzeżenia uzależniającego nastąpienie uzgodnionych skutków prawnych od wydania bądź ostatecznej decyzji administracyjnej nakazującej zwrot spółce zapłaconej kwoty podatku VAT z odsetkami, bądź prawomocnego orzeczenia sądowego (chodzi o wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego), pozostawiającego w mocy decyzję o nieuwzględnieniu wniosku o zwrot spółce zapłaconej kwoty podatku VAT. Zastrzeżenie to ma wszystkie cechy warunku zawieszającego (89 k.c.). Uzależnia powstanie uzgodnionych skutków prawnych od zdarzeń przyszłych. Oceniając obiektywnie, zdarzenia te należy uznać także za

niepewne. Wspomniane rozstrzygnięcia (decyzja administracyjna lub orzeczenie sądu) zapadają na podstawie art. 21 ustawy o VAT. Artykuł ten, w zależności od stwierdzonych przesłanek, daje dwojaką możliwość rozstrzygnięcia wniosku spółki o zwrot zapłaconego podatku VAT. W razie stwierdzenia w sprawie wszczętej na skutek tego wniosku przesłanek określonych w art. 21 ust. 5 ustawy o VAT, zwrócona na rachunek bankowy spółki powinna być cała nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym; rozstrzygnięcie tej treści oznaczałoby w rozumieniu omawianej umowy odnowienia uwzględnienie wniosku spółki o zwrot zapłaconej kwoty podatku VAT. W razie natomiast stwierdzenia w sprawie wszczętej na skutek wniosku spółki przesłanek określonych w art. 21 ust. 4 ustawy o VAT, zwrócona na rachunek bankowy spółki powinna być tylko pewna niewielka część nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym; rozstrzygnięcie tej treści oznaczałoby w rozumieniu omawianej umowy odnowienia nieuwzględnienie wniosku spółki o zwrot zapłaconej kwoty podatku VAT. Nie można się zgodzić z twierdzeniami powoda, że okoliczności sprawy z góry przesądzały jeden tylko wynik rozstrzygnięcia, ten, o którym mowa w art. 21 ust. 4 ustawy o VAT. Okoliczności te są, jak wynika z materiału sprawy, na tyle złożone i sporne, że w grę wchodzi oba wymienione wyżej rozstrzygnięcia. Stan faktyczny sprawy nie dawał także podstaw do zastosowania art. 94 k.c. Uwagi skarżącego odnoszące się do tego przepisu w istocie dotyczyły wyjaśnionej już wyżej kwestii „niepewności” warunku.

Należy jeszcze zaznaczyć, że analizowana umowa odnowienia nie wkracza w zastrzeżoną wyłącznie dla regulacji ustawowej treść stosunków podatkowych (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 czerwca 2002 r., I CKN 841/00, OSNC 2003, nr 6, poz. 91 i dotyczącą go glosę), lecz jedynie reguluje w nawiązaniu do zdarzeń z zakresu prawa podatkowego mieszczący się w sferze swobody umów cywilnoprawny stosunek zobowiązaniowy.

Z przedstawionych przyczyn Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹³ § 1 k.p.c. oddalił skargę kasacyjną.