

Sygn. akt III CZP 54/06

UCHWAŁA

Dnia 21 lipca 2006 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Józef Frąckowiak (przewodniczący)

SSN Gerard Bieniek (sprawozdawca)

SSN Jan Górowski

Protokolant Bożena Kowalska

w sprawie z powództwa "Fadbet" S.A. w Białymstoku

przeciwko Politechnice Białostockiej

o zapłatę,

po rozstrzygnięciu w Izbie Cywilnej na posiedzeniu jawnym

w dniu 21 lipca 2006 r.,

zagadnienia prawnego przedstawionego przez Sąd Apelacyjny w Białymstoku

postanowieniem z dnia 28 kwietnia 2006 r., sygn. akt I ACa 149/06,:

"Czy dokonane z dniem 1 maja 2004 r. podwyższenie stawek podatków od towarów i usług za roboty budowlane pociąga za sobą obowiązek zamawiającego zapłaty ceny netto wskazanej w umowie zawartej przed 1 maja 2004 r. na podstawie ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. o zamówieniach publicznych (Dz.U. Nr 72/2002 r., poz. 664), powiększonej o stawkę obowiązującą w chwili wystawiania faktury wyższego podatku od towarów i usług, bez potrzeby zmiany umowy?"

podjął uchwałę:

Podwyższenie z dniem 1 maja 2004 r. stawek podatku od towarów i usług za roboty budowlane, dokonane ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54,

poz. 535 ze zm.) nie uzasadnia - bez zmiany umowy zawartej przed 1 maja 2004 r. - obowiązku zamawiającego zapłaty wynagrodzenia netto powiększonego o podatek od towarów i usług według podwyższonej stawki.

Uzasadnienie

Przedstawione Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości wynikło na tle następującego stanu faktycznego:

Strony sporu łączyła umowa o wykonanie robót budowlanych zawarta w dniu 27.02.2002 r. w trybie ustawy z dnia 10.06.1994 r. o zamówieniach publicznych (Dz.U. Nr 72, poz. 604). Umowa ta była wielokrotnie zmieniona umowami z dnia 27.02.2003 r. oraz z dnia 31.03.2004 r. odnośnie trybu odbioru wykonywanych robót oraz terminu ich wykonania. Strony określiły w umowie wysokość wynagrodzenia za wykonanie robót na kwotę netto 3.456.860,85 zł plus należny podatek VAT w wysokości 7% tj. 241.980,26 zł, co dało wartość robót brutto na kwotę 3.698.841,11 zł. Od dnia 1.05.2004 r. stawka podatku VAT na roboty budowlane wzrosła z 7% do 22% na podstawie ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535). Powodowa spółka - jako wykonawca wystawiając faktury po 1.05.2004 r. uwzględniała podatek VAT wg stawki 22%, natomiast pozwana uiszczała te należności ze stawką VAT w wysokości 7%. Strony umowy prowadziły rozmowy na temat zmiany umowy odnośnie uwzględnienia podatku VAT w stawce 22%, jednak pozwana – jako zamawiający nie wyraziła na to zgody. Po zakończeniu robót powodowa Spółka w dniu 6.09.2005 r. wystąpiła do pozwanej z żądaniem zapłaty kwoty 75.675,86 zł stanowiącej różnicę między podatkiem VAT wg stawki 7% i 22% od kwot wynikających z faktur wystawionych przez powodową spółkę. Odmowa zapłaty tej należności legła u podstaw wytoczenia powództwa o zapłatę w niniejszej sprawie, które Sąd Okręgowy oddalił wyrokiem z dnia 20.01.2004 r. Sąd ten uznał, że zmiana stawek podatku VAT nie zobowiązuje do zapłaty ceny (wynagrodzenia)

wyższej, jeśli umowa nie zawierała klauzuli rodzącej takie zobowiązanie. Strony takiej klauzuli nie przewidziały, a brak było zgody stron na zmianę umowy.

Rozpoznając apelację powodowej Spółki Sąd Apelacyjny przedstawił w trybie art. 390 § 1 k.p.c. Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne o treści sformułowanej w sentencji uchwały.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

1. Z dniem przystąpienia Polski do Unii Europejskiej (1 maja 2004 r.) wzrosła do 22% stawka podatku VAT na roboty budowlane, stosownie do ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Na tym tle powstał problem, który można ująć w pytanie, czy ustawowa zmiana stawki VAT stanowi samodzielną podstawę do podwyższenia wynagrodzenia uzgodnionego w umowie o roboty budowlane zawartej przed 1.05.2004 r., a więc wynagrodzenia uwzględniającego stawkę niższą (7%). Nie ulega wątpliwości, że pytanie to należy rozważać w szerszym kontekście dotyczącym zagadnienia wpływu zmian podatku VAT na treść zobowiązania, w szczególności na obowiązek zapłaty ceny (wynagrodzenia), którego źródłem jest umowa zawarta przed zmianą stawki VAT. Obowiązujące przepisy kwestii tej nie rozstrzygają, w sposób wyraźny. Zagadnienie to nie było także dotychczas przedmiotem rozstrzygnięcia przez Sąd Najwyższy. Zbliżonej jedynie kwestii dotyczy postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 10.02.2006 r. III CZP 1/06 (niepubl.), w którym odmówiono podjęcia uchwały w związku z zagadnieniem prawnym „czy wysokość opłaty rocznej zaktulizowanej na podstawie art. 77 ust. 1 w związku z art. 72 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami, podlega zwiększeniu o podatek VAT przewidziany w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług”. Wątpliwość w tej sprawie dotyczyła możliwości podwyższenia przez właściciela nieruchomości opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste, która nie podlegała podatkowi VAT, w sytuacji, gdy na skutek zmian ustawodawczych opłata roczna została objęta podatkiem VAT. W uzasadnieniu tego postanowienia Sąd Najwyższy stwierdził jednak, że „Opłaty z tytułu użytkowania wieczystego są ustalone w umowie zawartej pomiędzy właścicielem gruntu a użytkownikiem wieczystym. Bez zmiany tej umowy mogą one ulec zmianie tylko w sytuacji

przewidzianej w art. 77 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Zgodnie zaś z tym przepisem wysokość opłaty rocznej może być aktualizowana tylko jeżeli wzrosnie wartość nieruchomości oddanej w użytkowanie wieczyste. Bez zmiany tego przepisu, właściciel nieruchomości może więc tylko wtedy podnieść opłaty z tytułu użytkowania wieczystego, jeżeli wykaże, iż wprowadzenie podatku VAT wpłynęło na wartość nieruchomości stanowiącej przedmiot użytkowania wieczystego. Brak bowiem w obecnym stanie prawnym podstaw prawnych, aby w inny sposób przerzucić na użytkownika wieczystego skutki wprowadzenia podatku VAT od opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego”.

Dla rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia prawnego nie są bez znaczenia orzeczenia Sądu Najwyższego, które dotyczyły „cenotwórczego” charakteru podatku VAT. W orzeczeniach tych Sąd Najwyższy przyjmował generalnie zasadę, że podatek VAT jest podatkiem „cenotwórczym”, co oznacza, iż wpływa on na wysokość ceny w sytuacji, gdy towar lub usługa podlega opodatkowaniu. Należy tu wskazać na uzasadnienia uchwały z dnia 22.04.1997 r. III CZP 14/97 (OSNC 1997, nr 8, poz. 103), uchwały z dnia 16.10.1998 r. III CZP 42/98 (OSNC 1999, nr 4, poz. 69), wyroku z dnia 18.01.2001 r. V CKN 193/00 (niepublik.), wyroku z 23.03.2004 r. V CK 358/03 (niepublik.). Z orzeczeń tych nie wynika jednak wniosek, że wysokość podatku VAT bezwzględnie decyduje o wysokości ceny. Przeciwnie, w wyroku z dnia 23.01.1998 r. I CKN 429/97 (OSNC 1998, nr 9, poz. 139) Sąd Najwyższy stwierdził, że podatek VAT jest elementem cenotwórczym, co oznacza tylko tyle, że sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę jest uprawniony do wliczenia do niej podatku VAT. O wysokości ceny, jaką zobowiązany jest zapłacić nabywca towaru lub usługi decyduje wszakże treść umowy ze sprzedawcą. Cena nie obejmuje podatku VAT, jeżeli umowa nie przewiduje jako elementu ceny tego podatku”. Podobne stanowisko zostało wyrażone w wyroku z dnia 6.11.2002 r. I CKN 1158/00 (niepublik.).

Z przytoczonych orzeczeń Sądu Najwyższego, wynikają więc następujące wnioski:

Po pierwsze, na gruncie poprzedniej ustawy z dnia 26.02.1982 r. o cenach (Dz.U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195 ze zm.) oraz ustawy z dnia 8.01.1993 r. o podatku

od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) przyjmowano jednolity pogląd, że podatek VAT jest podatkiem „cenotwórczym” w tym sensie, że sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę, był uprawniony do wliczenia do niej podatku VAT.

Po drugie, o wysokości ceny, jaką nabywca towaru lub usługi obowiązany był zapłacić, decydowała treść umowy ze sprzedawcą. Cena nie obejmuje podatku VAT, jeżeli umowa nie przewiduje jako elementu ceny tego podatku.

Po trzecie, w ramach swobody umów (art. 353¹ k.c.) strony mogą określić cenę, którą nabywca ma zapłacić sprzedawcy za towar lub usługę. Strony mogą się również swobodnie umówić co do tego, czy podatek VAT będzie, czy też nie będzie stanowić elementu ceny za sprzedany towar lub usługę. Rozstrzygnięcie więc, czy strona zobowiązana jest do zapłacenia, jako elementu wynagrodzenia za wykonaną usługę, kwoty odpowiadającej podatkowi VAT należnemu od tej usługi, zależy od treści umowy zawartej przez strony.

Po czwarte, art. 1 ust. 2 ustawy o cenach z 1982 r. umożliwiał przerwienie w umowie na nabywcę ciężaru opodatkowania podatkiem VAT nabytego przez niego towaru lub usług, jednak przepis ten nie stanowił podstawy prawnej do dochodzenia od nabywcy ceny obejmującej podatek VAT, jeżeli umowa zawarta przez strony nie przewidywała jako elementu ceny tego podatku.

Powstaje więc pytanie, czy wnioski te są aktualne na gruncie ustawy z dnia 5.07.2001 r. o cenach (Dz.U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.) oraz ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

Antycypując dalsze rozważania należy już w tym miejscu stwierdzić, że odpowiedź na to pytanie jest pozytywna. Przede wszystkim należy zauważyć, że zgodnie z ogólnymi zasadami prawa cywilnego uzgodnione między stronami wynagrodzenie za roboty budowlane, jako istotny przedmiotowo element stosunku cywilnoprawnego, może być jednostronnie zmienione tylko w przypadku wyraźnie przez ustawę przewidzianym. Trzeba więc rozważyć, czy w obowiązującym stanie prawnym takie przypadki zostały uregulowane.

W pierwszej kolejności należy odnieść się do art. 3 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 5.07.2001 r. o cenach. Zdefiniowano w nim pojęcie ceny jako „wartość

wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest zobowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym". Z przepisu tego wynika tylko tyle, że cena, a więc świadczenie, które kupujący zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy, obejmuje podatek VAT. Oznacza to tym samym, że sprzedawca nie będzie miał możliwości żądania dodatkowego świadczenia ponad uzgodnioną cenę, powołując się na to, że nie uwzględnia ona podatku VAT. Jeśli tak, to nie ulega wątpliwości, że przepis ten per se nie stwarza także podstawy prawnej, by w przypadku podwyższenia podatku VAT, które nastąpiło po zawarciu umowy, sprzedawca mógł żądać zapłaty odpowiednio zwiększonej ceny. Z podstawowych zasad prawa zobowiązań wynika wniosek, że zakres obowiązku dłużnika w zasadzie obejmuje to, co wynika z treści zobowiązania. Jeśli więc przy zawieraniu umowy uzgodniono cenę obejmującą VAT wg określonej stawki, to treść art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach nie stwarza uprawnienia do podniesienia ceny w razie zmiany stawki podatku VAT.

Takiej podstawy prawnej nie stwarzają również przepisy ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Ustawa ta bowiem nie przesądza w żadnym stopniu o wysokości wynagrodzenia za dokonanie określonej czynności cywilnoprawnej. Ta kwestia objęta jest uzgodnieniem między stronami. Strony oczywiście uwzględniają zwykle wysokość podatku przy ustaleniu wysokości świadczenia, co jednak nie uzasadnia wniosku, że de iure wysokość podatku rozstrzyga o wysokości świadczenia. Występuje tu zależność odwrotna: wysokość podatku zależy od wysokości świadczenia uzgodnionego między stronami. Sama zmiana stawki podatku VAT nie jest więc samoistną podstawą do zmiany treści zobowiązania już choćby z tego względu, że po wzroście stawki VAT sprzedawcy nie muszą przerzucić zwiększonego obciążenia na nabywców.

Jest przy tym oczywiste, że zwiększenie stawki VAT na roboty budowlane, którego skutkiem jest zwiększenie zakresu zobowiązania podatkowego wykonawcy, prowadzi do zagrożenia jego interesu związanego z opłacalnością dokonywanej transakcji. Powstaje jednak pytanie, czy zagrożenie to może w prosty sposób być

przerzucone na zamawiającego (inwestora). Przecież przerzucenie wzrostu VAT na usługi budowlane prowadzi do zwiększenia zobowiązania inwestora do zapłaty ex post większego świadczenia, na którego spełnienie nie musi być przygotowany. W ramach prawa zobowiązań uwzględnienie interesu wyłącznie jednej strony prowadzi do naruszenia interesu drugiej strony. W istocie rzeczy problem sprowadza się do kwestii rozkładu ryzyka w umowie o roboty budowlane zawieranej przez zamawiającego z wykonawcą i wprowadzenia klauzul zabezpieczających uzasadnione interesy stron. Zapobiegliwe strony mogą konsekwencje ewentualnej zmiany stawki podatku uregulować w umowie np. w ten sposób, że wskażą w umowie cenę (wynagrodzenie) netto zastrzegając, że do ceny (wynagrodzenia) będzie doliczony VAT, ale nie określają jego wysokości. Nie wydaje się być natomiast uzasadnione, aby za pośrednictwem takich przepisów jak art. 56 k.c., czy też art. 354 k.c. wkomponować do treści zobowiązania obowiązek zapłaty podwyższonego wynagrodzenia w razie zmiany stawki podatku VAT. Za taką możliwością opowiedział się Sąd Okręgowy.

Podstawowa myśl jaka wynika z tych rozważań sprowadza się do stwierdzenia, że obowiązek zapłaty zwiększonego wynagrodzenia przez zamawiającego może wynikać jedynie ze zmiany umowy. Dotyczy to także sytuacji, gdy żądanie zapłaty zwiększonego wynagrodzenia jest następstwem zmiany stawki podatku VAT. Trafność tego stanowiska potwierdza art. 629 k.c. Stosownie do tego przepisu, jeżeli strony określiły wynagrodzenie na podstawie zestawienia planowanych prac i przewidywanych kosztów (wynagrodzenie kosztorysowe), a w toku wykonywania dzieła zarządzenie właściwego organu państwowego zmieniła wysokość cen lub stawek obowiązujących dotychczas w obliczeniach kosztorysowych, każda ze stron może żądać odpowiedniej zmiany umówionego wynagrodzenia, z wyjątkiem należności uiszczonych za materiały lub robociznę przed zmianą cen lub stawek. Taka treść art. 629 k.c. potwierdza wniosek, że sama urzędowa zmiana czynników wpływających na kalkulację wynagrodzenia stron nie wywołuje żadnych automatycznych skutków w zakresie treści zobowiązania.

3. Jeżeli strony w umowie nie zawarły stosownych postanowień co do konsekwencji ewentualnej zmiany stawki podatku VAT względnie za ich zgodą nie doszło do zmiany umowy, to powstaje problem podstaw prawnych do

wprowadzenia modyfikacji postanowień umowy w zakresie wysokości wynagrodzenia wykonawcy. W pierwszym rzędzie należy rozważyć możliwość zastosowania w drodze analogii art. 629 i 632 § 2 k.c. do umowy o roboty budowlane. Taką możliwość przyjął Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 20.11.1998 r. II CKN 913/97 (niepublik.) oraz w uzasadnieniu wyroku z dnia 28.06.2000 r. IV CKN 70/00 (OSNC 2001, nr 1, poz. 9). Odmienne stanowisko zajął natomiast Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6.03.2004 r. II CK 315/03 (OSP 2005, z. 5, poz. 40) podnosząc, że zawarty w art. 656 k.c. katalog odesłań ma charakter zamknięty. Należy jednak zwrócić także uwagę na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27.07.2005 r. II CK 793/04 (niepublik.), w którym wyrażano pogląd, że „Jeśli zlecający roboty budowlane podpisali umowę z wykonawcą, w której ustalono wynagrodzenie ryczałtowe, to jeszcze nie oznacza, że mogą przy nim pozostać. Chociaż przepisy mówią, że przy wynagrodzeniu ryczałtowym nie można żądać jego podwyższenia, są sytuacje, w których wykonawca może tego żądać. Takie okoliczności powinien ustalić sąd”.

Wynika z tego, że zagadnienie zastosowania art. 629 i 632 § 2 k.c. do umów o roboty budowlane jest wysoce sporne w orzecznictwie Sądu Najwyższego. Wydaje się, że przekonujące jest stanowisko, iż w sytuacji, gdy strony w umowie o roboty budowlane zastosowały jeden z uregulowanych w kodeksie cywilnym w przepisach dotyczących umowy o dzieło systemów wynagrodzenia (ryczałtowe, kosztorysowe), to wówczas w drodze analogii należy stosować właściwe przepisy dotyczące umowy o dzieło; jeżeli zaś zastosowały wynagrodzenie innego rodzaju, to wówczas w rachubę wchodzi art. 357¹ k.c. Odnośnie zastosowania art. 357¹ § 1 k.c. wskazać należy, że w uchwale z dnia 24.06.1994 r. III CZP 79/94 (OSNCP 1994, nr 12, poz. 240) Sąd Najwyższy nie wykluczył, że zmiana ustawodawstwa może być uznana – w okolicznościach konkretnej sprawy – za „nadzwyczajną zmianę stosunków”. Także w literaturze przedmiotu wskazuje się, że zasadnicze i zaskakujące zmiany stawek celnych lub podatkowych mogą być kwalifikowane jako nadzwyczajna zmiana stosunków. Chodzi więc o okoliczności, które nie zostały objęte typowym ryzykiem umownym, a ponadto są obiektywne i niezależne od stron.

Dodać należy, że zmianom umowy dokonywanym na podstawie wskazanych przepisów nie stoi na przeszkodzie art. 76 ustawy z dnia 10.06.1994 r. o zamówieniach publicznych, na podstawie której zawarły umowę strony niniejszego sporu. Zwiększenie wynagrodzenia odpowiednio do wzrostu stawki podatku VAT nie musi oznaczać konieczności zmiany treści oferty, a ponadto jest to zmiana, której – przynajmniej w niektórych sytuacjach – nie można było przewidzieć w chwili zawarcia umowy.

Z tych względów podjęto uchwałę o treści, jak w sentencji.

/tp/