

Wyrok z dnia 29 marca 2000 r.

III RN 134/99

Obowiązku podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług wynikającego z częściowego wykonania umowy cywilnoprawnej nie uchyla późniejsze ustanie zobowiązania podatnika do wykonania umowy.

Przewodniczący: SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 29 marca 2000 r. sprawy ze skargi „C.” Spółki z o.o. w M. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 1 grudnia 1997 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 30 grudnia 1998 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Szczecinie do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Zaskarżonym rewizją nadzwyczajną wyrokiem z dnia 30 grudnia 1998 r. Naczelnym Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecini, uwzględniając skargę „C.” Spółki z o.o. w M., uchylił decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 1 grudnia 1997 r. i poprzedzając ją decyzję Urzędu Skarbowego w Ś. z dnia 15 maja 1997 r. w przedmiocie określenia zobowiązania Spółki z tytułu podatku od towarów i usług za grudzień 1996 r.; także zasądził od Izby Skarbowej w S. na rzecz Spółki „C.” kwotę 4.403,70 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania.

Minister Sprawiedliwości zarzucił powyższemu wyrokowi rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 2 ust. 1, art. 4 pkt 1 i art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o

podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Powołując tak określoną podstawę Minister Sprawiedliwości wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W rewizji nadzwyczajnej nie zostały zakwestionowane ustalenia faktyczne zaskarżonego wyroku. Naczelny Sąd Administracyjny nie dokonał zresztą nowych ustaleń ani nawet nie stwierdził, ażeby okoliczności faktyczne zostały wadliwie ustalone w postępowaniu administracyjnym. Podstawa rewizji nadzwyczajnej odnosi się do zawartych w wyroku NSA ocen w zakresie wykładni i zastosowania prawa materialnego i w takich granicach została rozpoznana przez Sąd Najwyższy (por. art. 393¹¹ KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. – Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

Punktem odniesienia poddanych Sądowi Najwyższemu do rozważenia kontrowersji z zakresu prawa materialnego są przede wszystkim okoliczności faktyczne dotyczące stosunku prawnego pomiędzy skarżącą Spółką z o.o. „C.” a Spółdzielnią Mieszkaniową „C.” i wynikające na tym tle konsekwencje w zakresie podatku od towarów i usług. Wychodząc z powyższych założeń co do zakresu rozpoznania sprawy przez Sąd Najwyższy należało rozważyć następujący stan faktyczny.

Spółka z o.o. „C.” otrzymała pozwolenie na budowę budynku mieszkalno – usługowego w dniu 17 maja 1995 r. Inwestycja była w całości finansowana przez Spółdzielnię Mieszkaniową „C.”. Spółdzielnia ta opłacała faktury wystawione przez wykonawców robót oraz wynagrodzenia pracowników i pozostałe wydatki. Na podstawie postanowień umowy z dnia 28 października 1994 r. zawartej pomiędzy „C.” Spółką z o.o. w M. a Spółdzielnią Mieszkaniową „C.” w S., po zakończeniu inwestycji do stanu surowego zamkniętego, cała nieruchomości miała być przekazana Spółdzielni Mieszkaniowej „C.”. W § 4 umowy Spółdzielnia Mieszkaniowa „C.”, po nabyciu nieruchomości zobowiązała się do przyjęcia w poczet członków osoby, z którymi zawarła umowy określone w § 2 i do przydzielenia członkom apartamentów i mieszkań zgodnie z zasadami prawa spółdzielczego. W dniu 1 lipca 1995 r. sporządzono aneks Nr 1 do umowy z dnia 28 października 1994 r., w którym strony ustaliły, że Spółdzielnia na wniosek Spółki wpłacać będzie zaliczki na poczet kupna wyżej wymienionej nieruchomości przy ul. T. w wysokości i terminie każdorazowo ustalonym

przez strony. Dnia 20 grudnia 1995 r. sporządzono następny aneks do umowy, w którym strony przedłużyły okres realizacji umowy do czasu zawarcia aktu notarialnego kupna – sprzedaży nie później niż do dnia 21 grudnia 1997 r. oraz rozszerzyły przedmiot umowy o wybudowanie tzw. budynku B.

Spółka z o.o. "C." z siedzibą w M., na podstawie art. 15 w związku z art. 6 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług dokonywała od grudnia 1995 r. do grudnia 1996 r. fakturowania otrzymanych zaliczek od Spółdzielni Mieszkaniowej „C.”, wystawiając faktury uproszczone według stawki podatku VAT 7%. Natomiast 31 grudnia 1996 r. wystawiła rachunek uproszczony [...] dla Spółdzielni Mieszkaniowej na różnicę pomiędzy wartością ogólną obiektu budowlanego, a otrzymanymi wcześniej zaliczkami, która wynosiła netto 169.141,99 zł, tym razem ze stawką podatku VAT 0%. W tym samym dniu Spółka wystawiła także korekty rachunków uproszczonych dla Spółdzielni Mieszkaniowej "C." od grudnia 1995 r. do listopada 1996 r. zmieniając nazwę zaliczki na zakup lokali mieszkalno – usługowych opodatkowane stawką podatku VAT 7%, na zaliczki na zakup lokali mieszkalnych opodatkowane stawką podatku VAT 0%. Ogólna kwota skorygowanego należnego podatku VAT wyniosła 973.397,68 zł, która to kwota została wykazana w deklaracji VAT 7% za grudzień 1996 r. Stosując preferencyjną stawkę podatku VAT Spółka powoływała się na § 68 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 154, poz. 797 ze zm.), który przewiduje zerową stawkę podatku od sprzedaży lokali mieszkalnych przez podatników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie budownictwa mieszkaniowego lub usług mieszkaniowych. Zdaniem Urzędu Skarbowego zgodnie z wpisem do rejestru handlowego Spółka z o.o. "C." nie prowadzi tego rodzaju działalności gospodarczej, wobec czego nie może skorzystać z preferencyjnej stawki podatku VAT. Zastosowanie mają stawki podatku VAT 7% i 22%, które są właściwe dla prowadzonych przez Spółkę inwestycji pod nazwą "budynek mieszkalno – pensjonatowo – usługowy" (budynek A) i "budynek pensjonatowy" (budynek B). W wyniku dokonanych korekt organ pierwszej instancji określił dla Spółki z o.o. "C." z siedzibą w M. zobowiązanie w podatku od towarów i usług za grudzień 1996 r. w wysokości 425.432 zł i dodatkowe zobowiązanie, zgodnie z art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, w wysokości 127.629 zł.

Izba Skarbowa w S., rozpatrując odwołanie podatnika od decyzji Urzędu Skarbowego w Ś., decyzją z dnia 1 grudnia 1997 r. [...] uchyliła zaskarżoną decyzję

w części i określiła nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym za grudzień 1996 r. w kwocie 70.036 zł.

W ocenie Izby Skarbowej Spółka z .o.o. "C." nie była uprawniona do stosowania stawki podatku VAT 0 %, gdyż z umowy z 28 października 1994 r. zawartej ze Spółdzielnią Mieszkaniową wynika, że przedmiotem zobowiązania była budowa budynku mieszkalnego, a następnie jego sprzedaż na rzecz Spółdzielni Mieszkaniowej jako całego obiektu. Następnym etapem tej umowy miało być wypełnienie przez Spółdzielnię zobowiązania do przyjęcia w poczet członków osób, z którymi zawarła umowy na nabycie apartamentów i mieszkań. Skoro więc przedmiotem umowy była budowa budynku "A", a następnie jego sprzedaż jako całego obiektu zastosowanie ma 7 % stawka podatku VAT przewidziana w art. 51 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie, w zaskarżonym rewizją nadzwyczajną wyroku podzielił pogląd skarżącej Spółki, że umowa zawarta między Spółką a Spółdzielnią Mieszkaniową w dniu 28 października 1994 r. nie wywołała żadnego skutku prawnego, gdyż nie miała wymaganej w art.158 Kodeksu cywilnego formy aktu notarialnego. Ustalenia dokonane przez organy podatkowe na podstawie nieważnej umowy – stwierdził NSA – doprowadziły do bezpodstawnego określenia przedmiotu zobowiązania Spółki. Umowa ta faktycznie nie została zrealizowana, skoro – jak wynika z umów notarialnych sprzedaży przedłożonych w postępowaniu sądowym – ostatecznie Spółka sprzedała wyodrębnione własnościowo, samodzielne lokale mieszkalne. Dopiero ta ostatnia sprzedaż według NSA spowodowała konsekwencje podatkowe.

Sąd Najwyższy uznał, że Minister Sprawiedliwości zasadnie zakwestionował przesłanki i konsekwencje oceny prawnej zaskarżonego wyroku.

Przed wszystkim nie ma racji Naczelny Sąd Administracyjny stwierdzając nieważność umowy z dnia 28 października 1994 r. z tego tylko powodu, że nie została zawarta w formie aktu notarialnego. Taka szczególna forma – zgodnie z art. 158 Kodeksu cywilnego – wymagana jest dla umowy zobowiązującej do przeniesienia własności nieruchomości. Tymczasem zgodnie z tą umową (§ 3) Spółka zobowiązała się do zrealizowania inwestycji (wybudowania określonego budynku co najmniej do etapu stanu surowego i zamkniętego), a następnie do przeniesienia na Spółdzielnię własności nieruchomości na warunkach ustalonych w odrębnej umowie, a Spółdzielnia zobowiązała się przyjąć tę nieruchomość. Ponadto zgodnie z § 4 tej umowy to do

Spółdzielni miało należeć przydzielenie lokali mieszkalnych według zasad prawa spółdzielczego. Te postanowienia umowy, które odnosiły się do wykonania robot budowlanych na rzecz Spółdzielni (opłacającej koszty budowy zaliczkowo) były faktycznie realizowane co najmniej do grudnia 1996 r. Z powyższego wynika, że Minister Sprawiedliwości słusznie zarzucił błędną ocenę zaskarżonego wyroku co do kilku elementów faktycznego stanu podatkowo-prawnego.

Po pierwsze, umowa z dnia 28 października 1994 r. według jej treści i zamiaru stron miała za swój przedmiot także wykonanie robót budowlanych. W tym zakresie szczególna forma umowy nie była wymagana. Jeżeli zaś chodzi o tę część umowy, która odnosiła się do przeniesienia własności nieruchomości po wybudowaniu obiektu do stanu surowego, to należało rozważyć – czego NSA zaniechał – czy nie było to w tej części zobowiązanie na warunkach umowy przedwstępnej, dla której ważności nie jest wymagane zachowanie formy szczególnej (por. art. 389 i art. 390 KC).

Po drugie, Naczelny Sąd Administracyjny w konsekwencji błędnego założenia co do przedmiotu zobowiązania między Spółdzielnią a Spółką w istocie rzeczy nie tylko nie uwzględnił stosunku prawnego między tymi podmiotami (tak jakby go w ogóle nie było), ale nie rozpatrzył stanu faktycznego istotnego dla zobowiązania podatkowego z okresu do grudnia 1996 r., natomiast wziął pod uwagę sytuację prawną i faktyczną między innymi podmiotami i w okresie późniejszym.

W konsekwencji powyższych błędów Naczelny Sąd Administracyjny nie dokonał oceny zaskarżonej decyzji podatkowej z uwzględnieniem art. 6 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług, który przewiduje, iż obowiązek podatkowy powstaje jeszcze przed wykonaniem usługi (dostarczeniem towaru), jeżeli pobrano co najmniej połowę ceny. Sytuacja taka według Ministra Sprawiedliwości zachodziła (jeżeli chodzi o budowę budynku) już w dniu 31 maja 1996 r. z dniem zaliczkowego zapłacenia przez Spółdzielnię kwoty równej połowie ceny budynków.

Z powyższych przyczyn, uznając podstawę rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości za usprawiedliwioną, Sąd Najwyższy orzekł zgodnie z art. 393¹³ § 1 KPC odpowiednio zastosowanym (art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. – Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

=====