

Wyrok z dnia 22 marca 2002 r., I CKN 1344/99

W sprawie o zapłatę części ceny lub wynagrodzenia odpowiadającej podatкови od towarów i usług sąd samodzielnie ustala wysokość tego podatku, uwzględniając całokształt okoliczności sprawy.

Sędzia SN Marek Sychowicz (przewodniczący)

Sędzia SN Iwona Koper

Sędzia SN Kazimierz Zawada (sprawozdawca)

Sąd Najwyższy w sprawie z powództwa P.I.C., spółki z.o.o. w W. przeciwko Prywatnej Wyższej Szkole Businessu i Administracji w W. o zapłatę, po rozpoznaniu w Izbie Cywilnej w dniu 22 marca 2002 r. na rozprawie kasacji strony pozwanej od wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 18 maja 1999 r.

oddalił kasację i zasądził od strony pozwanej na rzecz strony powodowej 1500 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Sąd Wojewódzki w Warszawie wyrokiem z dnia 4 listopada 1998 r. zasądził od Prywatnej Wyższej Szkoły Businessu i Administracji w W. na rzecz P.I.C., spółki z o.o. w W. kwotę 91 598, 01 zł z ustawowymi odsetkami od dnia 27 sierpnia 1996 r. do dnia zapłaty oraz odsetki ustawowe od kwoty 42 745, 74 zł za okres od dnia 27 sierpnia 1996 r. do dnia 19 listopada 1996 r.

Podstawę wyroku stanowiły następujące ustalenia.

W umowie z dnia 13 grudnia 1995 r. strony zobowiązały się wzajemnie do zawarcia do dnia 31 stycznia 1996 r. ostatecznej umowy o roboty projektowe i rozbiórkowe oraz adaptacyjno-budowlane objęte zadaniem inwestycyjnym polegającym na całościowej adaptacji i rozbudowie zespołu budynków przy ul. B. nr 8 w W. Paragraf 7 umowy przewidywał, że w ciągu 5 dni od jej zawarcia strona powodowa przystąpi do robót przygotowawczych i wyburzeniowych oraz projektowych, zgodnie z zakresem prac określonym w załączniku do umowy. W § 8

ustalono wynagrodzenie za roboty określone w § 7, zastrzegając, że inwestor, czyli strona pozwana, zapłaci w stosownej wysokości VAT. Strona powodowa wykonała roboty przewidziane w § 7 umowy i wystawiła faktury obejmujące VAT w wysokości 22 %. Na wykonane roboty składały się: realizacja projektu koncepcyjnego oraz prace rozbiórkowe dotyczące budynku 2a, 2b i 4. Roboty te zostały odebrane. Strona pozwana zapłaciła powodowej spółce kwoty netto wynikające z faktur, tj. bez określonego w nich podatku od towarów i usług. Dopiero w toku procesu, w dniu 19 listopada 1996 r., zapłaciła powodowej spółce kwotę 42 745, 74 zł, stanowiącą równowartość podatku od towarów i usług ustalonego według stawki 7 %.

Zdaniem strony pozwanej, usługi wykonane przez powodową spółkę podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w wysokości 7 %, a nie 22 %, jak określiła powodowa spółka w wystawionych fakturach i jak twierdzi w pozwie, żądając zapłaty reszty sumy stanowiącej równowartość podatku od towarów i usług, obliczonego według stawki 22 %. Spór między stronami toczy się więc o to, czy VAT należny od usług wykonanych przez powodową spółkę, wchodzący w zakres przysługującego jej od strony pozwanej wynagrodzenia, powinien być obliczony według stawki wynoszącej 22 %, czy też stawki wynoszącej 7 %.

Sąd Apelacyjny oddalił apelację strony pozwanej od wyroku Sądu Wojewódzkiego. Podzielając ustalenia Sądu Wojewódzkiego podkreślił, że to, od jakich usług należy się VAT, wynika z 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"). Zgodnie z art. 4 wymienionej ustawy, usługami w jej rozumieniu są usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, a także roboty budowlano-montażowe. W ścisłym związku z tym przepisem pozostaje załącznik nr 5 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, który w jednej z pozycji wymienia usługi w postaci budowy, remontów i bieżącej konserwacji budynków nauki, oświaty i wychowania. Zgodnie z art. 51 ustawy o VAT, dla materiałów i usług budowlanych objętych wspomnianym załącznikiem przewidziana została stawka w wysokości 7 %, a więc niższa od podstawowej, jednakże strona pozwana nie przedstawiła żadnej decyzji administracyjnej uzasadniającej zaliczenie wykonanych przez stronę powodową robót do usług objętych tym załącznikiem. Dlatego nie było podstaw do zastosowania przez stronę powodową stawki podatkowej innej niż podstawowa. W

konsekwencji Sąd Apelacyjny uznał, że Sąd Wojewódzki zasadnie zasądził od strony pozwanej nie uiszczoną powodowej spółce kwotę stanowiącą równowartość podatku od towarów i usług, obliczonego według stawki wynoszącej 22 %.

W skardze kasacyjnej strona pozwana podniosła, że wyrok Sądu Apelacyjnego został wydany z naruszeniem art. 51 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o VAT przez uznanie, że roboty wykonane przez stronę powodową powinny być opodatkowane według stawki podstawowej, zarządzenia nr 70 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 25 października 1989 r. w sprawie Klasyfikacji Obiektów Budowlanych wraz z załącznikiem obejmującym „budynki nauki, oświaty i wychowania” przez uznanie, że roboty wykonane przez powodowa spółkę nie były objęte tą klasyfikacją, art. 3 pkt 1, 3, 6, 7 i 8 oraz art. 29 ust. 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. Nr 89, poz. 414 ze zm. – dalej "Pr.bud.") przez uznanie, że prace wykonane przez powodową spółkę nie mają charakteru remontu, art. 233 § 1, art. 241, 278, 299 i 328 § 2 k.p.c. przez nieprzeprowadzenie wszystkich dostępnych środków dowodowych, art. 217, 241, 381 i 382 k.p.c. przez niedokładne zbadanie prawidłowości postępowania przed Sądem pierwszej instancji i niedogłębne rozważenie zarzutów apelacyjnych oraz niezaliczenie w poczet materiału dowodowego dokumentu inwentaryzacji robót budowlanych przeprowadzonych w budynkach 2a, 2b, 4 i zdjęć fotograficznych tych budynków po remoncie, mimo zgłoszenia takiego wniosku w apelacji .

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Odwoływanie się przez strony do pojęć i przepisów prawa podatkowego może *prima facie* sugerować, że chodzi tu nie o sprawę cywilną, lecz administracyjną, podatkową. Rozpoznawana sprawa jest jednak niewątpliwie sprawą cywilną, w której dopuszczalna jest droga sądowa, powodowa spółka domaga się bowiem – jak wynika z wcześniejszych uwag – zapłaty części wynagrodzenia, ustalonego w zawartej przez strony jednocześnie z umową przedwstępną umowie mającej za przedmiot prace przygotowawcze związane z zamierzoną inwestycją budowlaną strony pozwanej; chodzi o część wynagrodzenia obejmującą należny podatek od towarów i usług. Żądanie to pozostaje w związku z przepisami normującymi ceny. Według obowiązującego w czasie zawarcia wspomnianej umowy 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.), cena towaru lub usługi opodatkowanej podatkiem od towarów i usług obejmuje także kwotę należnego podatku od towarów i usług (zob. np. uchwałę

Sądu Najwyższego z dnia 22 kwietnia 1997 r., III CZP 14/97, OSNC 1997, nr 8, poz. 103). Podobnie stanowi obecnie obowiązujący art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. Nr 97, poz. 1050), nie powinno zaś budzić wątpliwości, że droga sądowa jest dopuszczalna zawsze wtedy, gdy powód opiera swe roszczenie na zdarzeniach, które mogą stanowić źródło stosunków cywilnoprawnych (zob. postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 22 kwietnia 1998 r., I CKN 1000/97, OSNC 1999, nr 1, poz. 6, z dnia 10 marca 1999 r., II CKN 340/98, OSNC 1999, nr 9, poz. 161, z dnia 14 czerwca 2000 r., V CKN 1119/00, OSNC 2002, nr 4, poz. 49 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2000 r., SK 12/99, OTK Zbiór Urzędowy 2000, nr 5, poz. 143). Nie napotyka zatem przeszkód dochodzenie na drodze sądowej kwoty odpowiadającej naliczonemu w fakturze podatki od towarów i usług tytułem części wynagrodzenia za świadczone usługi.

Roszczenie o zapłatę kwoty odpowiadającej naliczonemu w fakturze podatki od towarów i usług przysługuje wykonawcy usługi wobec jej odbiorcy tylko wtedy, gdy usługa została spełniona na podstawie ważnej umowy. Artykuł 2 ust. 4 ustawy o VAT, zgodnie z którym wskazane w tym artykule czynności podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa, odnosi się do stosunku między podatnikiem (tj. świadczącym usługi) a organem podatkowym, nie dotyczy natomiast stosunku między wykonawcą a odbiorcą usługi. W odniesieniu do tego stosunku obowiązuje ogólna norma prawa zobowiązań, zgodnie z którą zapłata wykonawcy całości lub jakiegokolwiek części wynagrodzenia za usługę, mimo nieważności umowy między wykonawcą a odbiorcą usługi, stanowiłoby nienależne świadczenie (art. 410 § 2 k.c.). Uregulowanie zawarte w art. 2 ust. 4 ustawy o VAT jest specyficznym rozwiązaniem prawa podatkowego (por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2000 r., I SA/Ka 1175/98, "Biuletyn Skarbowy" 2001, nr 5, s. 22) i jako takie nie może modyfikować norm prawa cywilnego (por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 sierpnia 2000 r., III SA 2229/99, ONSA 2001, nr 4, poz. 175).

Jeżeli dana umowa o świadczenie usług jest ważna, o wysokości tej części wynagrodzenia, która odpowiada podatki od towarów i usług, rozstrzyga w praktyce w zasadzie faktura wystawiona przez stronę świadczącą usługi. Wiąże się to ze znaczeniem, jakie dokumentowi temu przypisują przepisy prawa, gdy chodzi o

obliczanie i pobór podatku od towarów i usług (zob. w szczególności art. 19 i 32 ustawy o VAT). Podatnik, tj. świadczący odpłatnie usługi, powinien obliczyć podatek należny od wykonanej usługi i określić jego wysokość w fakturze dostarczonej odbiorcy usługi. W sensie ekonomicznym tak określony podatek nie obciąża jednak podatnika. Wliczenie podatku do wynagrodzenia należnego od strony, na której rzecz usługa wykonana, powoduje niejako „przerzucenie” podatku na tę stronę. Jeżeli strona ta nie jest również podatnikiem, wobec czego nie ma możliwości obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w doręczonej jej fakturze, podatek w sensie ekonomicznym obciąży ją ostatecznie.

W wystawionej fakturze mogą jednak występować nieprawidłowości w określeniu podatku, nie usunięte w drodze faktury korygującej (zob. § 44 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.). Wykonawca usługi może w szczególności wystawić fakturę określającą VAT, mimo że wykonana usługa nie podlegała obowiązkowi podatkowemu lub została zwolniona od podatku albo podlegała opodatkowaniu według innej stawki podatkowej niż zastosowana. Według art. 33 ustawy o VAT, wystawca faktury jest obowiązany do zapłaty wykazanego w niej podatku także wtedy, gdy wykonana usługa nie była objęta obowiązkiem podatkowym lub została od niego zwolniona; to samo dotyczy również wykazania kwoty podatku wyższej od kwoty podatku należnego. W tym więc zakresie rozstrzyga treść faktury, mimo jej nieprawidłowości. Chodzi tu o swoistą sankcję prawa podatkowego (zob. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 25 stycznia 1996 r., SA/Po 1164/95, "Prawo Gospodarcze" 1996, nr 7, s. 27, z dnia 28 marca 1997 r., III SA 1814/95, "Monitor Podatkowy" 1997, nr 12, s. 381 lub z dnia 21 kwietnia 1999 r., SA/Sz 557/98, nie publ.). W wypadku natomiast zaniżenia w fakturze należnego podatku organ podatkowy dokonuje prawidłowego wymiaru podatku (art. 27 ust. 5 ustawy o VAT), możliwość zaś odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego w fakturze otrzymanej od wykonawcy usługi (art. 19 ustawy o VAT) została uzależniona od zachowania określonych wymagań przy wystawianiu tej faktury (zob. art. 25 ust. 1 pkt 4 lit a ustawy o VAT oraz § 54 ust. 4 powołanego rozporządzenia, a także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 1998 r., U 9/97, OTK Zbiór Urzędowy 1998, nr 4, poz. 51). Jednakże zastosowanie niewłaściwej stawki podatku nie pozbawia wystawionej faktury waloru dokumentu

uprawnającego do dokonania odliczenia wykazanej w niej kwoty podatku od podatku należnego (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lutego 1996 r., SA/Sz 1617/95, ONSA 1996, nr 4, poz. 194).

Powołane wyżej przepisy – w zakresie, w jakim uznają treść faktury za rozstrzygającą dla wysokości podatku (art. 33 ustawy o VAT) lub wysokości podlegającego odliczeniu podatku naliczonego (art. 19 ustawy o VAT w związku z zapatrywaniem wyrażonym w powołanym wyżej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lutego 1996 r.) – podyktowane są szczególnymi względami związanymi z prawidłowym funkcjonowaniem regulacji podatkowej i odnoszą się, podobnie jak art. 2 ust. 4 ustawy o VAT, jedynie do stosunków prawopodatkowych, nie dotyczą natomiast kwoty podatku objętej „ceną towaru lub usługi”.

Choć więc w praktyce o wysokości tej części wynagrodzenia, która odpowiada podatkowi od towarów i usług, rozstrzyga w zasadzie faktura wystawiona przez stronę świadczącą usługi, treść tej faktury nie może być uznana za wiążącą w sporze o zapłatę wspomnianej części wynagrodzenia. W sprawie o zapłatę części wynagrodzenia odpowiadającej podatkowi od towarów i usług należy zatem zawsze ustalić prawidłową wysokość podatku od towarów i usług, uwzględniając całokształt okoliczności sprawy (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 czerwca 1997 r., SA/Gd 451/96, nie publ.).

Określenie właściwej stawki podatkowej należy do podatnika (art. 32 ustawy o VAT). W związku z tym, że podstawową stawką VAT jest stawka 22 %, podkreśla się, że podatnik, stosując stawkę preferencyjną, powinien upewnić się o istnieniu możliwości jej stosowania, w razie zaś wątpliwości co do tego, jaką stawkę należy w danym wypadku zastosować, powinien wystąpić do organów statystycznych o dokonanie stosownej kwalifikacji (por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 września 1997 r., I SA/Lu 979/96, "Biuletyn Dla Służb Ekonomiczno-Finansowych" 1998, nr 32, s. 71, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 stycznia 1997 r., I SA/Po 1047/96, ONSA 1997, nr 4, poz. 178). Nie ma oczywiście przeszkód, aby działania zmierzające do ustalenia właściwej stawki podejmował także kontrahent podatnika. Niekiedy jest to nawet nieodzowne (zob. np. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie szczegółowego zakresu, trybu oraz sposobu ustalania różnicy podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży niektórych towarów oraz świadczenia niektórych

usług, Dz.U. Nr 39, poz. 179 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 stycznia 1998 r., III SA/Po 1142/97, nie publ.). W okolicznościach niniejszej sprawy określenie właściwej stawki podatkowej było więc zadaniem powodowej spółki jako podatnika.

Zawarte w skardze kasacyjnej twierdzenia, że powodowa spółka nie wywiązała się z tego zadania należycie, gdyż zamiast stawki podstawowej powinna zastosować stawkę preferencyjną w wysokości 7 %, przewidzianą w art. 51 ust. 1 pkt 2 lit.a ustawy o VAT dla materiałów budowlanych i usług (robót), określonych w załączniku nr 5 do tej ustawy, nie mają jednak usprawiedliwionych podstaw.

We wspomnianym załączniku, w kształcie nadanym mu ustawą z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 129, poz. 599) i opublikowanym przez Ministra Finansów w drodze obwieszczenia z dnia 31 marca 1995 r. w sprawie ogłoszenia załączników do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, z uwzględnieniem nomenklatury wynikającej z Klasyfikacji wyrobów i usług w zakresie usług (Dz.U. Nr 44 poz. 231), wymieniono pod pozycją 76 „budowę, remonty i bieżącą konserwację budynków nauki, oświaty i wychowania (KOB 13)”. Nawiązanie do Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (KOB), stanowiącej załącznik do zarządzenia nr 70 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 25 października 1989 r. (Dz.Urz. GUS Nr 32, poz. 77), pozostawało w związku z uznaniem za usługi w rozumieniu ustawy o podatku VAT (art. 4 pkt 2) usług wymienionych w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej (zob. również art. 61 pkt 6 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, Dz.U. Nr 88, poz. 439 ze zm., jak też art. 54 ust. 2, art. 54 ust. 3 (dodany z mocą od dnia 1 stycznia 1994 r.) i art. 54 ust. 4 ustawy o VAT, dodany z mocą od dnia 30 czerwca 1999 r., oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 marca 2001 r., K 32/99, OTK Zbiór Urzędowy 2001, nr 3, poz. 53). Według powołanej Klasyfikacji, o zaliczeniu danego obiektu do określonego jej zbioru decyduje przeważające jego przeznaczenie (por. powoływany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lutego 1996 r., SA/Sz 1617/95). Zgodnie z tym założeniem, określoną stawkę podatkową należy stosować do całego przedsięwzięcia budowlanego, jeżeli ma ono charakter złożony. Za kryterium decydujące o przeznaczeniu budowanego budynku (przedsięwzięcia budowlanego) uznaje się treść projektu budowlanego zatwierdzonego przez organ administracji

państwowej wydający pozwolenie na budowę. Kierowanie się tym kryterium jest w pełni zrozumiałe i uzasadnione, jeżeli uwzględnić, z jednej strony, konieczność przedłożenia przez inwestora projektu budowlanego, podlegającego zatwierdzeniu przez właściwy organ (art. 18, 28, 34 Pr.bud.), z drugiej zaś strony, potrzebę opierania się przy ustalaniu podatków na czynnikach w miarę obiektywnych.

Z dokonanych w sprawie ustaleń wynika tymczasem jednoznacznie, że strona pozwana nie przedłożyła projektu budowlanego ani jakiegokolwiek innego planu organizacyjno-technicznego budowy zatwierdzonego przez właściwy organ, który mógłby uzasadniać zaliczenie robót wykonywanych przez powodową spółkę do wymienionych pod pozycją 76 załącznika nr 5 do ustawy o VAT i tym samym stosowanie do nich stawki podatku przewidzianej w art. 51 ust. 1 pkt 2a tej ustawy. Nie można przy tym zgodzić się z wywodami skargi kasacyjnej, że w świetle powołanych w niej przepisów Prawa budowlanego prace wykonywane przez powodową spółkę były robotami budowlanymi polegającymi na remoncie budynków w związku z czym nie wymagały one z mocy art. 29 ust. 2 pkt 1 Pr.bud. pozwolenia budowlanego. Według art. 3 pkt 8 Pr.bud., remontem jest wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego. Jest zaś bezsporne, że budynki, których dotyczyły prace wykonywane przez powodową spółkę, były budynkami pofabrycznymi. Niewątpliwie więc celem prac powodowej spółki nie było odtworzenie stanu pierwotnego tych budynków, lecz – jeśli nie ich wyburzenie, jak przyjęły Sądy – to co najmniej gruntowna przebudowa.

W tej sytuacji nie może być też mowy o naruszeniu przez Sąd Apelacyjny któregośkolwiek z wymienionych w skardze kasacyjnej przepisów postępowania wskutek nieprzeprowadzenia przez Sąd Apelacyjny dowodu z dokumentu inwentaryzacji robót budowlanych wykonanych w budynkach 2a, 2b i 4 oraz ze zdjęć fotograficznych tych budynków po remoncie. Wspomniany dokument oraz zdjęcia nie tylko nie mogą zastąpić planów, o których była wyżej mowa, ale pochodzą z okresu dużo późniejszego od chwili, kiedy powodowa spółka obowiązana była obliczyć należny podatek od wykonanych prac. Przedmiotem dowodu są zaś tylko fakty mające dla rozstrzygnięcia sprawy istotne znaczenie (art. 227 k.p.c.).

Nieistotne dla rozstrzygnięcia sprawy jest także to, czy prace rozbiórkowe dotyczące budynku 2a i 2b polegały na całkowitym czy tylko częściowym rozebraniu

tych budynków. Jakiegokolwiek byłoby bowiem prawidłowe ustalenie w tym względzie, pozostałoby ono bez wpływu na wynik sprawy, wobec stwierdzenia, że strona pozwana nie przedłożyła dokumentów pozwalających powodowej spółce na zastosowanie stawki podatkowej dotyczącej robót objętych pozycją 76 załącznika nr 5 do ustawy o VAT. Nie może być więc również mowy o naruszeniu przepisów postępowania, mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy, wskutek nieprawidłowego ustalenia zakresu prac rozbiórkowych.

Mając powyższe na względzie, skargę kasacyjną oddalono (art. 393¹² k.p.c.), a o kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono stosownie do art. 98 i 108 § 1 k.p.c.

