

Uchwała z dnia 21 lipca 2006 r., III CZP 54/06

Sędzia SN Józef Frąckowiak (przewodniczący)

Sędzia SN Gerard Bieniek (sprawozdawca)

Sędzia SN Jan Górowski

Sąd Najwyższy w sprawie z powództwa "F." S.A. w B. przeciwko Politechnice B. 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.:

"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. 2002 r. Nr 72, poz. 664), powiększonej o stawkę obowiązującego 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 dniem 1 maja 2004 r. – obowiązku zamawiającego zapłaty wynagrodzenia netto powiększonego o podatek od towarów i usług według podwyższonej stawki.

Uzasadnienie

Strony sporu łączyła umowa o wykonanie robót budowlanych zawarta w dniu 27 lutego 2002 r. na podstawie ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. o zamówieniach publicznych (Dz.U. Nr 72, poz. 604), która była wielokrotnie zmieniona umowami z dnia 27 lutego 2003 r. oraz z dnia 31 marca 2004 r. co do 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 od towarów i usług w wysokości 7 %, tj. 241 980,26 zł, co dało wartość robót brutto na kwotę 3 698 841,11 zł. Od dnia 1 maja 2004 r. stawka podatku od towarów i usług na roboty budowlane wzrosła z 7 do 22 %, na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535). Powodowa spółka jako wykonawca, wystawiając faktury po dniu 1 maja 2004 r., uwzględniała podatek od towarów i usług według stawki 22 %, a pozwana uiszczala te należności ze stawką podatku od towarów i usług w wysokości 7 %. Strony umowy prowadziły rozmowy na temat zmiany umowy odnośnie do uwzględnienia podatku od towarów i usług w stawce 22 %, jednak pozwana – jako zamawiający – nie wyraziła na to zgody.

Po zakończeniu robót powodowa spółka w dniu 6 września 2005 r. wystąpiła do pozwanej z żądaniem zapłaty kwoty 75 675,86 zł, stanowiącej różnicę między podatkiem od towarów i usług według stawki 7 i 22 % od kwot wynikających z faktur wystawionych przez powodową spółkę. Odmowa zapłaty tej należności spowodowała wytoczenie powództwa o zapłatę, które Sąd Okręgowy oddalił wyrokiem z dnia 20 stycznia 2004 r., uznając, że zmiana stawek podatku od towarów i usług nie zobowiązuje do zapłaty ceny (wynagrodzenia) wyższej, jeśli umowa nie zawierała klauzuli rodzącej takie zobowiązanie. Strony nie przewidziały takiej klauzuli i nie było zgody stron na zmianę umowy.

Rozpoznając apelację strony powodowej Sąd Apelacyjny przedstawił na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne o treści przytoczonej na wstępie.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Z dniem przystąpienia Polski do Unii Europejskiej (1 maja 2004 r.) wzrosła do 22 % stawka podatku od towarów i usług (VAT) na roboty budowlane, stosownie do ustawy z dnia 11 marca 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 pytaniu, czy ustawowa zmiana stawki podatku od towarów i usług stanowi samodzielną podstawę do podwyższenia wynagrodzenia uzgodnionego w umowie o roboty budowlane zawartej przed 1 maja 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 od towarów i

usług na treść zobowiązania, w szczególności na obowiązek zapłaty ceny (wynagrodzenia), którego źródłem jest umowa zawarta przed zmianą stawki podatku od towarów i usług.

Obowiązujące przepisy nie rozstrzygają tej kwestii w sposób wyraźny i zagadnienie to nie było także dotychczas przedmiotem rozstrzygnięcia przez Sąd Najwyższy. Zbliżonej kwestii dotyczy postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 10 lutego 2006 r., III CZP 1/06 (nie publ.), w którym odmówiono podjęcia uchwały w związku z zagadnieniem prawnym, czy wysokość opłaty rocznej zaktualizowanej na podstawie art. 77 ust. 1 w związku z art. 72 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (jedn. tekst: Dz.U. 2004 r. Nr 261, poz. 2603 ze zm. – dalej: "u.g.n."), podlega zwiększeniu o podatek od towarów i usług przewidziany w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Wątpliwość dotyczyła możliwości podwyższenia przez właściciela nieruchomości opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste, która nie podlegała podatkowi od towarów i usług, gdy na skutek zmian ustawowych opłata roczna została objęta podatkiem od towarów i usług. W uzasadnieniu 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 u.g.n. Zgodnie zaś z tym przepisem wysokość opłaty rocznej może być aktualizowana tylko jeżeli wzrośnie wartość nieruchomości oddanej w użytkowanie wieczyste. Bez zmiany tego przepisu, właściciel nieruchomości może więc tylko wtedy podnieść opłaty z tytułu użytkowania wieczystego, jeżeli wykaże, że wprowadzenie podatku od towarów i usług 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 od towarów i usług od opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego.

Dla rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia prawnego nie są bez znaczenia orzeczenia Sądu Najwyższego, które dotyczyły „cenotwórczego” charakteru podatku od towarów i usług. W orzeczeniach tych Sąd Najwyższy przyjmował zasadę, że podatek od towarów i usług jest podatkiem „cenotwórczym”, co oznacza, iż wpływa na wysokość ceny, gdy towar lub usługa podlega opodatkowaniu. Należy wskazać na uzasadnienia uchwał z dnia 22 kwietnia

1997 r., III CZP 14/97 (OSNC 1997, nr 8, poz. 103) i z dnia 16 października 1998 r., III CZP 42/98 (OSNC 1999, nr 4, poz. 69) oraz wyroków z dnia 18 stycznia 2001 r., V CKN 193/00 (nie publ.) i z dnia 23 marca 2004 r., V CK 358/03 (nie publ.), z których nie wynika jednak, że wysokość podatku od towarów i usług bezwzględnie decyduje o wysokości ceny. Przeciwnie, w wyroku z dnia 23 stycznia 1998 r., I CKN 429/97 (OSNC 1998, nr 9, poz. 139) Sąd Najwyższy stwierdził, że podatek od towarów i usług jest elementem cenotwórczym, co oznacza tylko tyle, że sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę, jest uprawniony do wliczenia do niej podatku od towarów i usług. O wysokości ceny, jaką zobowiązany jest zapłacić nabywca towaru lub usługi, decyduje jednak treść umowy ze sprzedawcą. Cena nie obejmuje podatku od towarów i usług, jeżeli umowa nie przewiduje jako elementu ceny tego podatku. Podobne stanowisko zostało wyrażone w wyroku z dnia 6 listopada 2002 r., I CKN 1158/00 (nie publ.).

Z przytoczonych orzeczeń Sądu Najwyższego, wynikają następujące wnioski.

Po pierwsze, na gruncie poprzedniej ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (jedn. tekst: Dz.U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195 ze zm.) oraz 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.) przyjmowano jednolity pogląd, że podatek od towarów i usług jest podatkiem „cenotwórczym” w tym sensie, iż sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę, był uprawniony do wliczenia do niej podatku od towarów i usług.

Po drugie, o wysokości ceny, jaką nabywca towaru lub usługi obowiązany był zapłacić, decydowała treść umowy ze sprzedawcą. Cena nie obejmuje podatku od towarów i usług, 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 od towarów i usług będzie elementem ceny za sprzedany towar lub usługę. Rozstrzygnięcie więc, czy strona zobowiązana jest do zapłacenia, jako elementu wynagrodzenia za wykonaną usługę, kwoty odpowiadającej podatkowi od towarów i usług 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 od towarów i usług nabytego przez niego towaru lub usług, jednak przepis ten nie stanowił podstawy prawnej do dochodzenia od nabywcy ceny obejmującej podatek od towarów i usług,

jeżeli umowa zawarta przez strony nie przewidywała jako elementu ceny tego podatku.

Powstaje pytanie, czy wnioski te są aktualne na gruncie ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.) oraz ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Uprzedzając dalsze rozważania należy stwierdzić, że odpowiedź na to pytanie jest pozytywna. Przede wszystkim należy zauważyć, że zgodnie z 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 lipca 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 od towarów i usług, co oznacza, iż sprzedawca nie ma możliwości żądania dodatkowego świadczenia ponad uzgodnioną cenę, powołując się na to, że nie uwzględnia ona podatku od towarów i usług. Jeśli tak, to nie ulega wątpliwości, że przepis ten *per se* nie stwarza także podstawy prawnej, by w przypadku podwyższenia podatku od towarów i usług, które nastąpiło po zawarciu umowy, sprzedawca mógł żądać zapłaty odpowiednio zwiększonej ceny.

Z zasad prawa zobowiązań wynika, że zakres obowiązku dłużnika w zasadzie obejmuje to, co wynika z treści zobowiązania. Jeśli więc przy zawieraniu umowy uzgodniono cenę obejmującą podatek od towarów i usług według określonej stawki, to treść art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach nie stwarza uprawnienia do podniesienia ceny w razie zmiany stawki podatku od towarów i usług.

Takiej podstawy prawnej nie stwarzają również przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), która nie normuje 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. Zmiana stawki podatku od towarów i usług nie jest więc samoistną podstawą do zmiany treści zobowiązania już choćby z tego względu, że po wzroście stawki podatku sprzedawcy nie muszą przerzucać zwiększonego obciążenia na nabywców.

Jest oczywiste, że zwiększenie stawki podatku 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 być przerzucone na zamawiającego (inwestora), gdyż przerzucenie wzrostu podatku 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, iż do ceny (wynagrodzenia) będzie doliczony podatek od towarów i usług, ale nie określają jego wysokości. Nie jest natomiast uzasadnione, aby za pośrednictwem art. 56 lub 354 k.c. wkomponowywać do treści zobowiązania obowiązek zapłaty podwyższonego wynagrodzenia w razie zmiany stawki podatku od towarów i usług.

Podstawowy wniosek jaki 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, w której żądanie zapłaty zwiększonego wynagrodzenia jest następstwem zmiany stawki podatku od towarów i usług. Trafność tego stanowiska potwierdza art. 629 k.c., zgodnie z którym, jeżeli strony określiły wynagrodzenie na podstawie zestawienia planowanych prac i przewidywanych kosztów (wynagrodzenie kosztorysowe), a w toku wykonywania dzieła zarządzenie właściwego organu

państwowego zmieniło 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. 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.

Jeżeli strony w umowie nie zawarły stosownych postanowień co do konsekwencji ewentualnej zmiany stawki podatku od towarów i usług, 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 wyrokach z dnia 20 listopada 1998 r., II CKN 913/97 (nie publ.) oraz z dnia 28 czerwca 2000 r., IV CKN 70/00 (OSNC 2001, nr 1, poz. 9), natomiast odmienne stanowisko zajął w wyroku z dnia 6 marca 2004 r., II CK 315/03 (OSP 2005, nr 5, poz. 60), 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 lipca 2005 r., II CK 793/04 (nie publ.), 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. Wprawdzie przepisy stanowią, że przy wynagrodzeniu ryczałtowym nie można żądać jego podwyższenia, to jednak są sytuacje, w których wykonawca może tego żądać. Takie okoliczności powinien ustalić sąd.

Wynika z tego, że zastosowanie art. 629 i 632 § 2 k.c. do umów o roboty budowlane jest w orzecznictwie Sądu Najwyższego sporne. Przekonujące jest stanowisko, że gdy strony w umowie o roboty budowlane zastosowały jeden z uregulowanych w przepisach kodeksu cywilnego dotyczących umowy o dzieło systemów wynagrodzenia (ryczałtowe, kosztorysowe), to w drodze analogii należy stosować właściwe przepisy dotyczące tej umowy, jeżeli zaś zastosowały wynagrodzenie innego rodzaju, to w rachubę wchodzi art. 357¹ k.c. Należy wskazać, że w uchwale z dnia 24 czerwca 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 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 czerwca 1994 r. o zamówieniach publicznych, na podstawie której strony niniejszego sporu zawarły umowę. Zwiększenie wynagrodzenia odpowiednio do wzrostu stawki podatku od towarów i usług 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, jak wyżej.