



Sygn. akt III CSK 448/06

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 10 maja 2007 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Józef Frąckowiak (przewodniczący)

SSN Katarzyna Tyczka-Rote (sprawozdawca)

SSN Hubert Wrzeszcz

Protokolant Bożena Kowalska

w sprawie z powództwa Gminy L.

przeciwko „P.” sp. z o.o.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 10 maja 2007 r.,

skargi kasacyjnej strony powodowej

od wyroku Sądu Okręgowego w L.

z dnia 10 lipca 2006 r., sygn. akt [...],

**oddala skargę kasacyjną i zasądza od powódki na rzecz
pozwanego kwotę 2.700 zł. (dwa tysiące siedemset złotych)
tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.**

Uzasadnienie

Wyrokiem z dnia 20 kwietnia 2006 r. Sąd Rejonowy w L. oddalił powództwo Gminy L. skierowane przeciwko „P.” Spółce z o.o. o zapłatę kwoty 52.896,19 zł z ustawowymi odsetkami oraz kosztami procesu, tytułem reszty opłaty za użytkowanie wieczyste gruntu w roku 2005. Żądana kwota odpowiadała podatkowi VAT doliczonemu przez powódkę do opłaty określonej w łączącej strony umowie.

Apelację powódki od tego wyroku oddalił w dniu 10 lipca 2006 r. Sąd Okręgowy w L..

Rozstrzygnięcie zapadło na podstawie niespornego stanu faktycznego:

Powodowa Gmina L. jest właścicielką nieruchomości położonych w L. przy ul. Z., które na mocy umowy z 22 października 1996 r. oddała w użytkowanie wieczyste pozwanej. Zgodnie z postanowieniami umowy pozwana została zobowiązana do uiszczania opłaty rocznej w wysokości 3% wartości gruntu (§ 5 umowy).

Zmiana wysokości opłaty rocznej nastąpić mogła jedynie na skutek zmian wartości gruntu niezabudowanego, w okresach nie krótszych niż jeden rok.

W momencie zawierania umowy o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste czynność ta nie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT. Strony nie uregulowały umownie skutków ewentualnego przyszłego wprowadzenia tego rodzaju ciężarów.

W czasie trwania umowy, 11 marca 2004 r. uchwalona została nowa ustawa regulująca opodatkowanie towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535), która objęła obowiązkiem podatkowym także dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług dotyczących gruntów. Ustawa ta zaczęła obowiązywać w powyższym zakresie od 1 maja 2004 r.

W dniu 10 czerwca 2005 r. powodowa Gmina wystawiła pozwanej fakturę VAT na opłatę roczną za 2005 rok. Wartość netto tej opłaty wyniosła 238.671,71 zł, co stanowiło umówione 3% wartości nieruchomości. Należność tą powódka powiększyła o podatek VAT (22%) w wysokości 52.507,78 zł, uznając, że w związku z wejściem w życie nowej ustawy o podatku od towarów i usług opłata za wcześniej ustanowione użytkowanie wieczyste podlega od tej chwili

opodatkowaniu tym podatkiem na podstawie art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy, a ciężar daniny powinna ponieść pozwana.

Pozwana uiściła opłatę roczną bez doliczonego do niej podatku VAT. Jej zdaniem podatek VAT, obowiązku naliczenia którego nie kwestionowała, powinien być obliczony tzw. rachunkiem „w stu” i odprowadzony przez powódkę z opłaty rocznej określonej w umowie, a nie doliczany do tej opłaty. Według pozwanej wynika to z treści art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. nr 97, poz. 1050 ze zm.).

Sąd Rejonowy podzielił zgodne stanowisko stron, że ustanowienie użytkowania wieczystego stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, co oznacza, że opłaty za użytkowanie wieczyste przypadające w okresie obowiązywania tej ustawy podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Uznał jednak skoro w chwili zawierania umowy czynność nie podlegała temu opodatkowaniu, a strony nie określiły umownie skutków pojawienia się obowiązku podatkowego w czasie trwania długoterminowego stosunku prawnego, nie było dopuszczalne jednostronne przerzucenie wprowadzonego ciężaru podatkowego na ostatecznego nabywcę usługi. Umowa o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste została ukształtowana przez równorzędne strony w ramach przysługującej im swobody kontraktowania. Powinna więc być wykonywana zgodnie z treścią, w sposób odpowiadający celowi społeczno-gospodarczemu oraz zasadom współżycia społecznego, ewentualnie ustalonym zwyczajom. Zmiana wysokości uzgodnionej opłaty rocznej przewidziana została tylko w formie jej aktualizacji na podstawie przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tj. Dz.U. z 2004, nr 261, poz. 2603 ze zm.). Art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach nakazuje traktowanie cen jako należności brutto, a więc doliczenie do nich podatku VAT następuje rachunkiem „w stu”. Cenotwórczy charakter podatku VAT przejawia się jedynie w tym, że sprzedawca uprawniony jest do skalkulowania ceny zawierającej podatek VAT. O wysokości ceny ostatecznie decyduje jednak treść umowy i cena ta nie obejmuje podatku VAT, jeżeli umowa nie przewiduje tego podatku jako elementu ceny.

Zdaniem Sądu I instancji wprowadzenie w trakcie trwania umowy obowiązku podatkowego mogłoby wpłynąć na wysokość należnej od pozwanej opłaty jedynie wtedy, gdyby taki skutek wynikał ze zgodnej woli stron, bądź wyjątkowo - w warunkach art. 357¹ k.c. – został wprowadzony w drodze orzeczenia sądu.

Ponadto przerzucenie w całości ciężaru podatkowego na pozwanego kłóciłoby się, zdaniem Sądu, z zasadą równości stron, skoro powód ma możliwość pomniejszenia ciężącego na nim zobowiązania podatkowego o podatek naliczony.

Sąd Okręgowy podzielił stanowisko Sądu I instancji co do tego, że jednoznaczne, umowne ukształtowanie wzajemnych obowiązków stron i nie zawarcie w treści umowy klauzuli wprowadzającej możliwość jednostronnej modyfikacji opłaty za użytkowanie wieczyste w okresie obowiązywania umowy - poza przewidzianą w § 5 aktualizacją tej opłaty w razie wzrostu wartości gruntu - powoduje, że brak jest podstaw prawnych do uwzględnienia powództwa Gminy L.

Sąd II instancji nie stwierdził, iżby wyrok Sądu Rejonowego naruszył Pierwszą bądź Szóstą Dyrektywę Rady Unii Europejskiej, co zarzucała powódka w apelacji, wskazując na wynikającą z Szóstej Dyrektywy (tytuł XI) zasadę, że podatek VAT jest wliczany w cenę towaru lub usługi i jego koszt ekonomiczny ponosi nabywca. Wprawdzie bowiem przepisy prawa wspólnotowego, co do zasady, obowiązują bezpośrednio w krajowym porządku prawnym, jednak bezpośredni skutek przepisu prawa wspólnotowego, umożliwiający jednostce powołanie się na ten przepis przed sądem państwa członkowskiego dotyczy w zasadzie rozporządzeń oraz decyzji. Dyrektywy natomiast nie mogą nakładać obowiązków na obywateli. Są adresowane do państw członkowskich, które obowiązane są je implementować do systemu prawa krajowego i z reguły nie wywierają bezpośredniego skutku. Jedynie wyjątkowo, gdy przepisy dyrektyw są bezwarunkowe i dostatecznie precyzyjne, mogą być powoływane przez jednostkę, jako podstawa jej roszczeń przeciwko państwu lub organom będącym emanacją państwa, w sytuacji, kiedy państwo nie implementowało dyrektywy do prawa

krajowego, lub nie uczyniło tego należycie. Wskazywane przez skarżącą dyrektywy nie mogły więc stanowić podstawy roszczeń powódki.

W skardze kasacyjnej od wyroku Sądu Okręgowego w L. powódka przywołała w ramach podstawy naruszenia prawa materialnego:

- nie zastosowanie art. 354 § 1 k.c. i art. 65 § 2 k.c. przy dokonywaniu wykładni umowy o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste;

- nie zastosowanie art. 71 ust. 1 i 4, a także art. 72 ust. 1 w zw. z art. 67 ust. 1 i art. 151 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, a w konsekwencji nietrafne stanowisko, że kwota opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste od dnia 1 maja 2005 r. zawiera należny podatek VAT;

- błędną wykładnię art. 238 k.c. w zw. z art. 8 ust. 1 pkt 1 i art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz art. 1 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach;

- nie zastosowanie Pierwszej i Szóstej Dyrektywy Rady Unii Europejskiej przy dokonywaniu wykładni zastosowanych przepisów.

Podstawa naruszenia przepisów postępowania sprecyzowana została w postaci zarzutu nieprawidłowego zastosowania art. 385 k.p.c. przy jednoczesnym błędnym niezastosowaniu art. 386 § 1 k.p.c.

We wnioskach powodowa Gmina domaga się uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i wydania orzeczenia co do istoty sprawy poprzez zasądzenie od pozwanego na rzecz powoda należności dochodzonych w pozwie wraz z kosztami procesu; ewentualnie uchylenia tego wyroku w całości i przekazania sprawy Sądowi Okręgowemu do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania kasacyjnego.

Pozwana wniosła o oddalenie skargi kasacyjnej i przyznanie jej zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Stanowisko w sprawie w trybie art. 398⁸ § 1 k.p.c. zajął także Prokurator Generalny, który przychylił się do poglądu o braku podstaw prawnych do automatycznego doliczenia do opłaty rocznej podatku VAT, a jednocześnie opowiedział się przeciwko możliwości obciążenia tym podatkiem opłat związanych

z korzystaniem z użytkowania wieczystego ustanowionego przed dniem wejścia w życie ustawy z 11 marca 2004 r., uznając taką interpretację przepisów ustawy za sprzeczną z zasadami demokratycznego państwa prawa oraz zasadą nie działania prawa wstecz. Prokurator Generalny wskazał na analogiczne stanowisko przyjęte w tej kwestii przez Naczelną Sąd Administracyjny w uchwale z 8 stycznia 2007 r.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Podstawowym problemem, rozważanym przez sądy obydwu instancji, było zagadnienie wpływu, jaki na treść obowiązków stron cywilnoprawnej umowy ustanowienia użytkowania wieczystego ma wprowadzenie po zawarciu tej umowy nowych obowiązków publicznoprawnych, obciążających świadczenia wynikające z tej umowy.

Było tak dlatego, że w dotychczasowym toku postępowania nie budziło wątpliwości stron, ani sądów orzekających, iż opłaty roczne, uiszczane przez użytkownika wieczystego kwalifikować należy jako opłaty za usługi w rozumieniu art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, a konkretnie za trwale świadczone przeniesienie praw do wartości prawnej.

Analogiczny pogląd wyraził Sąd Najwyższy w uzasadnieniu postanowienia z dnia 10 lutego 2006 r. (III CZP 1/06, Lex 180664). Postanowieniem tym Sąd Najwyższy odmówił wprawdzie odpowiedzi na pytanie prawne o treści tożsamej z zagadnieniem rozstrzyganym w niniejszej sprawie przez Sądy obydwu instancji, jednak w motywach orzeczenia rozważył z punktu widzenia przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, problem czy oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste jest dostawą towaru, czy też świadczeniem usług. Uznając, że omawiana umowa dotyczy świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy, wskazał na jednolitą w tym zakresie praktykę organów podatkowych oraz na to, że w wypadku potraktowania tej umowy jako dostawy towaru, podlegającej opodatkowaniu na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy, podatek VAT nie należałby się w ogóle od opłat rocznych płaconych za grunty oddane w użytkowanie wieczyste przed wejściem w życie ustawy z 11 marca 2004 r. z uwagi na regulację zawartą w art. 19 ust. 1 wspomnianej wyżej ustawy.

Decydujące znaczenie dla przyjętej koncepcji miał zatem sposób interpretacji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług przez organy podatkowe, z czym należy się zgodzić, skoro zagadnienie, czy określona czynność podlega opodatkowaniu należy do kompetencji organów podatkowych, dokonujących stosownych ustaleń w postępowaniu podatkowym.

Wprawdzie w doktrynie i orzecznictwie od dawna (por. np. uchwałę 7 sędziów Sądu Najwyższego z 13 października 1951 r., C 427/51, OSNCK 1953/1/1) przyjmuje się dopuszczalność incydentalnego rozstrzygnięcia przez sąd zagadnienia z innej dziedziny, nawet takiego, do wypowiedzania się o którym sąd ten nie byłby władny, gdyby stanowiło podstawowy przedmiot sprawy, o ile jest to zagadnienie prejudycjalne dla rozpoznawanej sprawy cywilnej i nie wymaga wydania konstytutywnego orzeczenia przez inny właściwy organ, jednak uprawnienie to ma swoje granice i nie powinno wykraczać poza problemy cywilnoprawne, tyle że wyłączone przez przepisy szczególne z drogi sądowej. Interpretacja przepisów podatkowych mająca na celu ustalenie, czy w rozpatrywanym wypadku istnieje obowiązek podatkowy zagadnieniem cywilnoprawnym nie jest, a zatem wiążące rozstrzygnięcie tej kwestii wykracza poza kompetencje sądu, na co zwrócił uwagę Sąd Najwyższy w niepublikowanym wyroku z 24 czerwca 1993 r. (I CR 10/93), w którym wyjaśnił, że sprawa podatkowa nie jest sprawą cywilną, toteż rozstrzygnięcie kwestii dotyczącej bytu zobowiązania podatkowego lub obowiązku podatkowego nie należy do sądów powszechnych także wtedy, gdy stanowi tylko przesłankę orzeczenia co do istoty sporu. Spójność systemu organów stosujących prawo wymaga, by rozstrzygnięcia wpałkowe, odnoszące się do kwestii z zakresu nie objętego kompetencją sądu, uwzględniały wyniki wykładni przepisów dokonanej przez organy, których oceny są wiążące w danej dziedzinie, a co najmniej mają ważne znaczenie dla obowiązującej praktyki.

Tymi zasadami kierował się Sąd Najwyższy w cytowanym wcześniej postanowieniu z 10 lutego 2006 r. Te same przesłanki ma na uwadze przy rozstrzygnięciu niniejszej sprawy, lecz tym razem są one źródłem odmiennych wniosków. Nie można bowiem pominąć faktu, że problem opodatkowania opłat rocznych za użytkowanie wieczyste, ustanowione zanim zaczęła obowiązywać

ustawa z 11 marca 2004 r., stał się przedmiotem rozważań poszerzonego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sąd ten podjął w dniu 8 stycznia 2007 r. uchwałę (I FPS 1/06, PP 2007/3/46), w której stwierdził, iż opłata roczna z tytułu użytkowania wieczystego gruntów, ustanowionego przed dniem 1 maja 2004 r., gdy taka czynność nie podlegała podatkowi od towarów i usług, po wejściu w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług ani nie zawiera w sobie należnego podatku, ani też nie powinna być powiększona o taki podatek na podstawie przepisów tej ustawy. Innymi słowy – nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. W uzasadnieniu Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że użytkowanie wieczyste stanowi wprawdzie prawo na rzeczy cudzej, ale daje użytkownikowi wieczystemu uprawnienia do dysponowania tą rzeczą w sposób zbliżony do praw właściciela, czym w istotny sposób różni się od ograniczonych praw rzeczowych, stanowiąc pośrednie ogniwo pomiędzy tymi prawami, a własnością. Zgodnie z treścią art. 233 § 1 k.c. użytkownik wieczysty może w granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego oraz przez umowę o oddanie gruntu Skarbu Państwa lub gruntu jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w użytkowanie wieczyste korzystać z gruntu z wyłączeniem innych osób. W tych samych granicach użytkownik wieczysty może swoim prawem rozporządzać. Również kolejne przepisy kształtują uprawnienia użytkownika wieczystego na wzór uprawnień właściciela. Ponadto czas trwania użytkowania wieczystego jest bardzo długi (art. 236 § 1 i 2 k.c.). Wszystkie te elementy wskazują, zdaniem NSA, że oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste stanowi przeniesienie prawa do rozporządzania tym gruntem jak właściciel. Sąd ten zwrócił uwagę, że definicja dostawy towaru, zawarta w art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, celowo oderwana została od pojęcia przeniesienia własności w cywilistycznym tego słowa znaczeniu, a art. 5 (1) Szóstej Dyrektywy Rady Nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. „w sprawie harmonizacji przepisów prawnych państw członkowskich w zakresie podatku obrotowego - wspólny system podatku od towarów i usług, jednolita podstawa opodatkowania” (implementowany w początkowej części art. 7 ust. 1), stanowiący, iż "dostawa towarów" oznacza przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, należy rozumieć szeroko, analizując ekonomiczną istotę transakcji, a nie jej charakter prawny.

Odwołując się do orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości NSA podkreślił, że art. 5 (1) Szóstej Dyrektywy Rady kładzie nacisk na faktyczne dysponowanie rzeczą, a nie na zbycie prawa.

Z tych przyczyn NSA opowiedział się za stanowiskiem, że oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste stanowi dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, a nie świadczenie usług, do którego odnosi się art. 8 ust. 1, a ze względu na bliskie podobieństwo prawa użytkowania wieczystego do prawa własności nie było konieczne odrębne wymienianie tego prawa w definicji dostawy towarów zawartej w art. 7 ust. 1 tej ustawy.

Konsekwencją przyjętego poglądu stał się wniosek, analogiczny do wyrażonego przez Sąd Najwyższy w postanowieniu z 10 lutego 2006 r., że w wypadkach, kiedy grunt został oddany w użytkowanie wieczyste przed dniem wejścia w życie ustawy z 22 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, kiedy tego rodzaju czynność nie podlegała daninie, nie ma podstaw do pobierania tego podatku od opłat rocznych płatnych po wejściu w życie nowych przepisów.

Istotna jest także uzupełniająca argumentację Naczelnego Sądu Administracyjnego, sprowadzająca się do wniosku, że nawet w wypadku uznania, iż oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste jest świadczeniem usług, to usługa ta wykonana została w momencie ustanowienia prawa. Jeżeli więc prawo powstało przed wejściem w życie ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, to nie można - bez wyraźnej woli ustawodawcy - rozciągnąć na nie obowiązku podatkowego wprowadzonego późniejszą ustawą.

Uchwała powyższa podjęta została w trybie art. 187 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. nr 153, poz. 1270 ze zm.) i jest wiążąca w sprawie, której dotyczy, zaś zmiana wyrażonego w niej stanowiska wymaga specjalnej procedury, polegającej na ponownym przekazaniu problemu prawnego odpowiedniemu, poszerzonemu składowi NSA.

W tej sytuacji można zasadnie przyjąć, że stanowisko NSA ujęte w powyższej uchwale wpłynie nie tylko na sposób załatwienia sprawy, w której

uchwała została wydana, ale narzuci kierunek wykładni, zmieniający dotychczasową praktykę organów podatkowych.

Tych konsekwencji nie można przeoczyć. Przy tym pogląd prawny zaprezentowany przez NSA jest spójny, uwzględnia podkreślany w piśmiennictwie i orzecznictwie, specyficzny, parawłaścicielski charakter praw użytkownika wieczystego do gruntu i kładzie nacisk na kierunki wykładni dyrektyw, regulujących opodatkowanie obrotu jednolicie we wszystkich krajach Unii Europejskiej. Z przytoczonych względów Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę przyjmuje powyższą wykładnię art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, uznając, odmiennie niż w orzeczeniu z 10 lutego 2006 r., że oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste stanowi w rozumieniu tej ustawy dostawę towarów, a nie świadczenie usług.

Taki pogląd prawny powoduje, że zagadnienia sporne między stronami w toku postępowania w niniejszej sprawie i stanowiące przedmiot zarzutów kasacyjnych straciły znaczenie, bowiem ich źródłem było przekonanie stron i Sądów orzekających, że opłata roczna za użytkowanie wieczyste ustanowione przed wejściem w życie ustawy z 11 marca 2004 r. podlega opodatkowaniu.

Zarzut naruszenia przez sądy obydwu instancji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług okazał się więc uzasadniony, aczkolwiek z innych zupełnie przyczyn, niż wskazane w skardze kasacyjnej i z konsekwencjami nie uzasadniającymi uwzględnienia żądań skarżącej.

Dalsze zarzuty powódki dotyczą kwestii wykładni umowy oraz ważkiej problematyki wpływu zmian w systemie podatkowym na treść stosunków cywilnoprawnych, celowe będzie więc odniesienie się do tej kwestii, jakkolwiek z zastrzeżeniem, że w świetle wcześniejszych rozważań, uwagi te mają charakter jedynie pomocniczy.

Zagadnienie wpływu zmian w przepisach o podatku od towarów i usług na treść umów cywilnoprawnych, dotyczących opodatkowanych czynności było już kilkakrotnie przedmiotem rozstrzygnięć Sądu Najwyższego pod rządami ustawy z 11 marca 2004 r., a także po rządami poprzednio obowiązujących przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem VAT. Najbardziej zbliżone tematycznie są

dwa orzeczenia pochodzące z 2006 r. Jednym z nich jest powołane już wcześniej postanowienie z dnia 10 lutego 2006 r., w którym Sąd Najwyższy stwierdził, iż opłaty z tytułu użytkowania wieczystego są ustalane w umowie zawartej pomiędzy właścicielem gruntu a użytkownikiem wieczystym i bez zmiany tej umowy mogą one ulec zmianie tylko w sytuacji przewidzianej w art. 77 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, a zatem wówczas, jeżeli wzrosnie wartość nieruchomości oddanej w użytkowanie wieczyste. Wprowadzenie podatku VAT uzasadniałoby podniesienie opłaty rocznej tylko wówczas, gdyby wpłynęło na wzrost wartości nieruchomości.

Kwestię wpływu zmian wysokości podatku na treść umowy cywilnoprawnej omawia także późniejsza uchwała z 21 lipca 2006 r. (III CZP 54/06, Wokanda 2006/12/6), dotycząca wprowadzenia umowy o roboty budowlane, lecz zawierająca rozważania o ogólniejszym zakresie. W uchwale tej Sąd Najwyższy rozważał, czy ustawowa zmiana stawki VAT na roboty budowlane z 7% na 22%, uzasadnia podwyższenie wynagrodzenia uzgodnionego w umowie o roboty budowlane, zawartej przed wprowadzeniem nowej stawki. Analiza art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 5 lipca 2001 r. o cenach i przepisów ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług doprowadziła do wniosku, że przepisy te nie przesądzają o wysokości wynagrodzenia za dokonanie czynności cywilnoprawnej. Art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach określa jedynie, że umówiona cena traktowana jest jako należność uwzględniająca podatek VAT i podatek akcyzowy, natomiast ustawa o podatku od towarów i usług ustala, że wysokość podatku obliczana jest od wysokości świadczenia, nie reguluje natomiast zasad partycypacji każdej ze stron transakcji w tym podatku, pozostawiając to umowie zainteresowanych. Zmiana wysokości podatku nie może więc automatycznie wywoływać zwiększenia umówionego wynagrodzenia. By osiągnąć zmianę tego świadczenia - strony, o ile wcześniej nie uzgodniły w umowie sposobu postępowania w takiej sytuacji – musiałyby dokonać korekty postanowień umownych. W wypadku umowy o roboty budowlane Sąd Najwyższy, dostrzegając negatywne konsekwencje ekonomiczne przyjętego poglądu, wskazał na możliwość poszukiwania rozwiązania w analogicznie stosowanych przepisach art. 629 i 632 § 2 k.c., nie wykluczając

ewentualności wystąpienia o dokonanie przez sąd zmiany wysokości świadczenia na podstawie art. 357¹ k.c.

Przytoczone wnioski i argumenty pozostają aktualne. W świetle zasady swobody umów, stanowiącej podstawę gospodarki rynkowej, ingerencja w treść postanowień umownych dokonanych przez równorzędnych partnerów musi mieć wyraźne źródło ustawowe. Tymczasem ani ustawa o gospodarce nieruchomościami, ani ustawa o podatku od towarów i usług nie regulują skutków wprowadzenia nowych obciążeń podatkowych dla rozmiaru obowiązków wynikających z wcześniej zawartych, lecz nadal wykonywanych umów cywilnoprawnych. Zmiana treści tych obowiązków wymaga zatem zgodnej woli stron, a w braku porozumienia między nimi, wykorzystania instrumentów prawnych moderujących skutki nieprzewidzianych zdarzeń zachodzących w czasie realizacji umowy.

Przechodząc do oceny zarzutów powódki związanych z prawidłowością wykładni umowy stron należy zauważyć, że Sąd II instancji nie stwierdził, jakoby za własne przyjmował wszystkie wnioski prawne Sądu I instancji. Przeciwnie, sposób konstrukcji uzasadnienia wskazuje na to, że Sąd Okręgowy podzielił część argumentów Sądu Rejonowego, które wyraźnie sprecyzował. Sąd Okręgowy stwierdził mianowicie, że sposób w jaki opłata została ustalona pomiędzy stronami i sposób jej uiszczania wynika wprost z umowy zawartej 22.10.1996 r. Wyrażona przez ten Sąd akceptacja argumentacji Sądu Rejonowego następuje po przytoczeniu części argumentów, wśród których brak wzmianki o woli traktowania opłaty jako należności brutto. Przyjęciu takiej wykładni umowy sprzeciwia się zresztą całość argumentacji prawnej, gdyby bowiem Sądy obydwu instancji uznały, że strony uregulowały w umowie kwestię ukształtowania opłaty jako należności brutto, zbędne byłyby dalsze rozważania. Takie postanowienie nie byłoby sprzeczne z prawem, w szczególności z przepisami ustawy z 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (tj. Dz.U. z 1991 r., nr 30, poz. 127 ze zm.), bowiem nie stanowiłoby obniżenia opłaty poniżej stawek ustawowych, lecz określenie, która ze stron umowy będzie ponosić dodatkowe ciężary. Rozważania Sądu II instancji opierają się jednak na założeniu, że tego

rodzaju ustaleń strony nie poczyniły. Nie doszło zatem do zarzucanego naruszenia art. 65 § 2 k.c. ani art. 354 § 1 k.c.

Skarżący nie ma też racji, gdy twierdzi, że zaskarżony wyrok zapadł z pogwałceniem art. 71 ust. 1 i 4, a także art. 72 ust. 1 w zw. z art. 67 ust. 1 i art. 151 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami oraz art. 1 ust. 2 pkt 2 ustawy o cenach. Okoliczność, że opłata zapłacona przez pozwaną została określona w umowie bez uwzględnienia podatku VAT była niesporna, jednak z tego faktu nie wynika, która ze stron powinna ponieść ciężar wprowadzonej później daniny, w sytuacji, kiedy nie zostało to uregulowane przez ustawodawcę. Sugerowana przez powódkę wykładnia przepisów implementujących Pierwszą i Szóstą Dyrektywę Rady, prowadząca do wkroczenia w treść zawartej przez strony umowy cywilnoprawnej i nałożenia na pozwaną obowiązku nieprzewidzianego dla niej ani w umowie, ani w przepisach podatkowych byłaby niedopuszczalną ich nadinterpretacją. Przede wszystkim skarżąca nie precyzuje, jakie konkretnie przepisy dyrektyw miałyby uzasadniać podwyższenie opłaty rocznej, powołując się na ogólne założenia dotyczące konstrukcji podatku od wartości dodanej, ukierunkowane na ukształtowanie regulacji podatkowych. Przepisy te nie odnoszą się do stosunków między cywilnoprawnymi kontrahentami występującymi w układzie horyzontalnym i nie mogą służyć nałożeniu na takie podmioty nowych obowiązków. Wprawdzie założenie prawspółnotowej interpretacji prawa krajowego w celu zapewnienia jednolitości rezultatów implementacji dyrektyw nakazuje traktowanie ich jako norm wyznaczających sposób wykładni przepisów wewnętrznych państw członkowskich, lecz jedynie w granicach z tych przepisów wynikających, nie zaś *contra legem*.

Brak również było przesłanek do uwzględnienia zarzutu naruszenia przepisów procesowych, które powódka sprecyzowała jako wadliwe zastosowanie art. 385 k.p.c. przy jednoczesnym błędnym niezastosowaniu art. 386 § 1 k.p.c.

Do naruszenia powyższych przepisów mogłoby dojść, jak wynika z ustalonego orzecznictwa Sądu Najwyższego (por. np. postanowienie z 12 marca 2002 r., IV CKN 1657/00, Lex 54373) gdyby nastąpiło oddalenie apelacji, błędnie uznanej przez sąd II instancji za bezzasadną, co może nastąpić jedynie w razie

naruszenia przez ten sąd prawa materialnego lub innych niż art. 385 k.p.c. przepisów postępowania. Naruszenie wymienionego przepisu nie może zatem stanowić samodzielnego zarzutu kasacji. O jego naruszeniu można mówić dopiero w razie wykazania naruszenia prawa materialnego lub innych przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, w wyniku czego doszło do niezasadnego oddalenia apelacji. Taka sytuacja w rozpatrywanej sprawie jednak nie wystąpiła.

Podobnie uchybienie art. 386 § 1 k.p.c. przez jego nie zastosowanie wymagałoby wykazania przesłanek przemawiających za zmianą orzeczenia Sądu I instancji w postępowaniu apelacyjnym, co także odnosi się do uzasadnionych zarzutów natury merytorycznej. W sytuacji, kiedy Sąd Okręgowy słusznie uznał apelację powódki za bezzasadną, nie było podstaw do stosowania art. 386 § 1 k.p.c.

Z przytoczonych względów skarga kasacyjna powódki podlegała oddaleniu na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c.

Orzeczenie o kosztach postępowania kasacyjnego uzasadnia art. 398²¹ k.p.c. w zw. z art. 391 § 1 k.p.c. i art. 98 § 1 i 3 oraz art. 99 k.p.c.