



Sygn. akt V CSK 44/07

WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 29 maja 2007 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Gerard Bieniek (przewodniczący)
SSN Teresa Bielska-Sobkowicz (sprawozdawca)
SSN Grzegorz Misiurek

Protokolant Ewa Zawisza

w sprawie z powództwa Skarbu Państwa - Starosty G.

przeciwko Kompanii Węglowej S.A. w K.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 15 maja 2007 r.,

skargi kasacyjnej strony powodowej od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...]

z dnia 14 września 2006 r.,

oddala skargę kasacyjną.

Uzasadnienie

Powód Skarb Państwa – Starosta G. domagał się zasądzenia od pozwanej Kompanii Węglowej Spółki Akcyjnej w K. kwoty 137 238,69 zł z odsetkami ustawowymi od 1 kwietnia 2005 r. i kosztami procesu, tytułem podatku od towarów i usług należnego od opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste.

Wyrokiem z dnia 14 września 2006 r. Sąd Apelacyjny, na skutek apelacji pozwanej, zmienił wyrok Sądu Okręgowego w ten sposób, że oddalił powództwo.

U podstaw powyższego rozstrzygnięcia legły następujące ustalenia faktyczne i ich ocena prawna:

Pozwana jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości należących do Skarbu Państwa, położonych w [...]. Uwzględniając stan prawny, wynikający z przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535; dalej: „ustawa o VAT”), Starosta G. wystąpił w dniu 4 marca 2004 r. do Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w G. o udzielenie wyjaśnień w przedmiocie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności, polegających na oddaniu nieruchomości w użytkowanie wieczyste. W odpowiedzi Naczelnik US wyjaśnił, że oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 pkt 1 u.VAT, zaś stawka należnego podatku wynosi 22%.

Starosta Gliwicki poinformował w związku z tym pozwaną, że poczynszy od 2005 r. do opłat rocznych z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowych doliczany będzie podatek VAT według stawki 22%. Pismem z dnia 3 marca 2005 r. pozwana odmówiła zapłaty równowartości podatku VAT, uzasadniając to niezachowaniem właściwego trybu aktualizacji opłaty rocznej wynikającego z ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603; dalej: „u.g.n.”). Pozwana nie zgodziła się z twierdzeniem, że podwyższenie kwoty opłaty rocznej może wynikać bezpośrednio z ustawy podatkowej.

Pomimo sprzeciwu pozwanej powód wystawiał faktury VAT, opiewające łącznie na kwotę 761 050,93 zł brutto, w tym 137 238,69 zł należnego podatku VAT. Pozwana uiściła jedynie 623 812,24 zł, w wyniku czego powód po bezskutecznym wezwaniu do zapłaty wytoczył powództwo w niniejszej sprawie, żądając zapłaty nieuiszczonej kwoty podatku.

Powyższe ustalenia faktyczne, poczynione przez Sąd pierwszej instancji, Sąd Apelacyjny podzielił i przyjął za własne. Natomiast dokonując oceny prawnej zauważył, że po wejściu w życie nowej ustawy o podatku od towarów i usług strony nie dokonały zmiany łączącego je stosunku cywilnoprawnego w drodze umowy ani nie została dokonana aktualizacja opłaty w trybie przewidzianym w art. 77 u.g.n.

Podatek VAT powinien obciążać końcowego odbiorcę usługi, stanowiąc składnik ceny. Stwierdzenie to nie oznacza jednak, że łączący strony stosunek cywilnoprawny uległ modyfikacji z mocy prawa. Uwzględnienia wymaga, zdaniem Sądu drugiej instancji, stanowisko zajęte w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w sprawie o sygn. III SA/Wa 1953/05, w którym orzeczono, że kwota opłaty rocznej nie stanowi kwoty brutto, co oznacza, że jest możliwe doliczenie do niej podatku VAT. Przyjęcie odmiennej wykładni oznaczałoby, że podatek ten utraciłby swój konsumpcyjny charakter, a także byłoby sprzeczne z prawem wspólnotowym oraz Konstytucją, gdyż prowadziłoby do nieuzasadnionego zróżnicowania pozycji prawnej jednostek samorządu terytorialnego jako podatników VAT, które mogłyby doliczać podatek do kwoty opłaty rocznej zależnie od tego, czy zawarły umowę o oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste przed lub po 1 maja 2004 r. Dalej Sąd Apelacyjny stwierdził, że stosunek cywilnoprawny pomiędzy stronami jest ściśle unormowany i wynika z niego obowiązek spełnienia przez pozwanego świadczenia pieniężnego z tytułu opłaty rocznej w kwocie 623 812,24 zł. Powód nie doprowadził do odpowiedniej zmiany treści tego stosunku, czy to poprzez zawarcie z pozwaną umowy, czy też na drodze sądowej, chociażby z powołaniem się na art. 357¹ k.c., zamiast tego błędnie przyjmując, że stosowna zmiana nastąpiła z mocy prawa wraz z wejściem w życie ustawy o VAT. Takie stanowisko nie może być poparte żadnym przepisem tej ustawy, która nie przewiduje, iż umówione wcześniej ceny ulegają z dniem 1 maja 2004 r. podwyższeniu o podatek VAT.

Wejście w życie ustawy o VAT powoduje jedynie, że od umówionej ceny należy odjąć i odprowadzić podatek, co potwierdza stanowisko zajęte przez Sąd Najwyższy w uzasadnieniu postanowienia z dnia 10 lutego 2006 r., III CZP 1/06 (BSN 2006 nr 2, s. 4). Zgodnie z tym stanowiskiem, ustalona wysokość opłat z tytułu użytkowania wieczystego, bez zmiany umowy, może ulec podwyższeniu tylko w sytuacji przewidzianej w art. 77 ust. 1 u.g.n., zaś w obecnym stanie prawnym brak jest podstawy prawnej do przerwania na użytkownika wieczystego skutków wprowadzenia podatku VAT od oddania gruntu w użytkowanie wieczyste.

W skardze kasacyjnej zastępująca powoda Prokuratoria Generalna Skarbu Państwa zarzuciła zaskarżonemu orzeczeniu wyłącznie naruszenie prawa materialnego, a to:

1) art. 65 § 1 i 2 k.c. poprzez jego błędną wykładnię i uznanie, że zawierając umowę o oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste strony przyjęły, że opłata roczna z tytułu użytkowania wieczystego nie stanowiła wynagrodzenia należnego powodowi jako właścicielowi za korzystanie z jego rzeczy, lecz że może ona zostać pomniejszona o kwotę podatku, podczas gdy zgodnie z wolą stron cała kwota opłaty rocznej stanowić miała przysporzenie majątkowe na rzecz powoda;

2) art. 56 k.c. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że zmiana ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), mocą której oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu, pozostawała bez wpływu na treść stosunku prawnego pomiędzy stronami umowy o ustanowienie użytkowania wieczystego;

3) art. 29 ust. 1 u.VAT poprzez jego błędną wykładnię, nieuwzględniającą przepisu art. 11 cz. A ust. 1 lit. a) Szóstej Dyrektywy Nr 77/388/EWG Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L145 z 1977 r., s. 1; dalej: „VI dyr.”) w zw. z art. 2 ust. 2 Pierwszej Dyrektywy Nr 67/227/EWG Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz.

UE Nr 71 z 1967 r., s. 1301; dalej: „I dyr.”) i w konsekwencji przyjęcie, że podatek od towarów i usług ma charakter podatku obrotowego, a nie podatku od wartości dodanej;

4) art. 19 ust. 1 u.VAT w zw. z art. 29 ust. 1 u.VAT w zw. z art. 2 ust. 2 I dyr. i art. 65 § 1 k.c. poprzez ich błędną wykładnię i przyjęcie, że ciężar opodatkowania VAT ponosi podmiot, który ma neutralną pozycję w tym zakresie, tzn. nie ponosi żadnych obciążeń związanych z podatkiem.

Wskazując na powyższe podstawy zaskarżenia kasacyjnego, powód wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku Sądu Apelacyjnego i przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie kosztów postępowania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skutki wprowadzenia podatku VAT dla wymiaru opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego gruntu nie są postrzegane jednolicie, rozbieżności budzi też kwestia kwalifikacji takiej umowy jako umowy o świadczenie usług czy umowy dostawy. Ostatecznie, dla rozstrzygnięcia zasadności skargi wyjaśnienie tych wątpliwości nie okazało się niezbędne, jednak zwrócić należy uwagę na następujące problemy.

Wskazana w orzecznictwie Sądu Najwyższego przesłanka podlegania danej czynności opodatkowaniu VAT zależy od kwalifikacji prawnopodatkowej tej czynności. Znaczna część doktryny prawa podatkowego, a także Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale Składu 7 Sędziów z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06 (Prz. Podatkowy 2007 nr 3, s. 46), opowiada się za uznaniem go za „dostawę towarów”. Podnoszony jest przede wszystkim argument wywiedziony z brzmienia art. 7 ust. 1 *in principio* ustawy o VAT: dostawą towarów jest bowiem, w znaczeniu tej ustawy, „przeniesienie rozporządzania towarami jak właściciel”; następujące dalej wyliczenie jest niewyczerpujące (ustawodawca używa sformułowania „w tym również”). Należy zaznaczyć, iż samo kryterium uprawnienia do rozporządzania rzeczą jak właściciel zostało do prawa polskiego przeniesione z przepisów europejskich, zaś ściślej z art. 5 ust. 1 VI dyrektywy.

W przytoczonej uchwale Naczelny Sąd Administracyjny, na uzasadnienie tezy o niepodleganiu w ogóle opodatkowaniu prawa wieczystego użytkowania ustanowionego przed 1 maja 2004 r., wskazał, że oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste stanowi właśnie „przeniesienie prawa do rozporządzania tym gruntem jak właściciel”, o czym przesądza zwłaszcza bliskość uprawnień przysługujących z mocy kodeksu cywilnego użytkownikowi wieczystemu do tych, jakie przysługują właścicielowi. NSA powołał się także na autonomiczność pojęcia, które trzeba rozumieć w znaczeniu nie cywilistycznym, lecz ekonomicznym. Poparł swoje wnioski powołaniem się na orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w szczególności zaś na wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV* przeciwko *Staatssecretaris van Financiën* (Zb. Orz. 1990, s. I-285). Skoro zatem obowiązek podatkowy przy dostawie towarów powstaje z chwilą wydania towarów, a owo „wydanie” nastąpiło przed 1 maja 2004 r., to oznacza, że podatek VAT od użytkowania wieczystego ustanowionego przed tą datą nie należał się i nie jest należny. Stanowisko przedstawione w tej uchwale podzielił Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 10 maja 2007 r., III CSK 448/06.

Można jednak przedstawić także argumenty na rzecz tezy przeciwstawnej. W powołanym wyroku ETS C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, w ust. 7 ETS zdefiniował pojęcie dostawy towarów na gruncie art. 5 ust. 1 VI dyr. W sposób następujący: „Z brzmienia tego przepisu wynika, że termin dostawa towarów nie odnosi się do przeniesienia własności w formach przewidzianych w prawie krajowym, lecz że obejmuje on każdą transakcję przeniesienia dobra materialnego działaną przez jedną ze stron, która stanowi dla drugiej strony upoważnienie do faktycznego rozporządzania nią, tak jak gdyby była ona właścicielem tego dobra”. ETS używał zatem pojęć „przeniesienia” oraz „rozporządzania”. Istotą czynności, o której mowa, nie jest jednak przeniesienie dobra materialnego (nawet „przeniesienie” w sensie ekonomicznym), lecz uprawnienia, a więc dobra niematerialnego. To uprawnienie wcześniej nie istniało, jest więc nie „przeniesione”, ale „nowo ustanowione” (nabyte konstytutywnie, a nie translatywnie). Co więcej, wpis użytkowania wieczystego do księgi wieczystej ma, o czym powszechnie wiadomo, znaczenie konstytutywne

i dopiero prowadzi do wykreowania prawa. Dopóki nie zostanie faktycznie złożony wniosek o wpis, niedopuszczalne jest nawet zbycie przez przyszłego użytkownika wieczystego ekspektatywy prawa (nie mówiąc już o samym prawie). Takiej sytuacji wzmiankowany wyrok ETS nie dotyczył, trudno zatem, podpierając się zasadą „*acte éclairé*” („aktu wyjaśnionego”), twierdzić, że zasada ustalona w tym orzeczeniu znajduje pełne odniesienie do analizowanej w niniejszej sprawie.

Z kolei w sprawie C-465/03 *Kretztechnik AG* przeciwko *Finanzamt Linz* (wyrok z dnia 26 maja 2005 r., Zb. Orz. 2005, s. I-4357) Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że: „...zgodnie z brzmieniem art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy dostawa towaru wymaga przeniesienia prawa rozporządzania dobrem materialnym jak właściciel. Emisja nowych akcji – które są tytułami ucieleśniającymi dobro niematerialne – nie może być zatem traktowana jako dokonywana odpłatnie dostawa towarów w rozumieniu art. 2 pkt 1 tejże dyrektywy”.

Należy raczej negatywnie traktować analogię z art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT — wymienione tam rodzaje czynności, polegających m.in. na ustanowieniu ograniczonych praw rzeczowych, są wyraźnie ujęte wyczerpująco i rozszerzanie katalogu tych praw o „podobną” sytuację ustanowienia użytkownika wieczystego nie wydaje się, bez zmiany ustawy, dopuszczalne z uwagi chociażby na ustalone w orzecznictwie reguły wykładni prawa podatkowego — prymat wykładni językowej oraz ograniczone możliwości stosowania analogii z ustawy, wyłączające taką możliwość na niekorzyść podatnika oraz w zakresie określenia podstawy i przedmiotu opodatkowania (por. m.in. wyrok SN z 22 października 1992 r., sygn. akt III ARN 50/92, OSP 1994, nr 3, poz. 39 oraz wyrok NSA z 23 kwietnia 1998 r., I SA/Po 1782/97, LEX nr 35472).

Trzeba też zwrócić uwagę, że nawet ci z przedstawicieli doktryny, którzy są skłonni uznać ustanowienie użytkownika wieczystego za dostawę towarów, uzasadniają taki pogląd w sposób bardzo ostrożny, uwzględniając fakt, że ustawodawca polski nie skorzystał (jak dotychczas, projekt zmiany ustawy istnieje, jednak zmiana dotąd nie została uchwalona) z możliwości, pozostawionej w przepisach VI dyr. oraz obecnie obowiązującej dyrektywy z 2006 r., uznania za dostawę towarów wszelkich transakcji, mających za przedmiot prawa na

nieruchomościach. Ten pogląd zachowuje także aktualność na gruncie art. 15 ust. 2 lit. b) dyrektywy z 2006 r.

W ocenie Sądu Najwyższego w obecnym składzie, ustanowienie użytkownika wieczystego wykazuje cechy wspólne z transakcjami bezspornie klasyfikowanymi jako „świadczenie usług” — jak choćby najem, dzierżawa lub leasing nie połączony z klauzulą nabycia własności rzeczy po jej amortyzacji. Cechą tą jest a) pozostanie prawa własności przy właścicielu, b) obowiązek znoszenia (*pati*) przez właściciela cudzego władztwa nad jego rzeczą. Jest także element stałego wnoszenia opłat okresowych (zbliżonych do czynszu). Jako usługę zaklasyfikowano w orzecznictwie luksemburskim np. umożliwienie korzystania z infrastruktury drogowej w zamian za opłatę (tak w sprawach: C-359/97 *Komisja przeciwko Wielkiej Brytanii*, C-358/97 *Komisja przeciwko Irlandii*). Zastrzeżenie „rozporządzania towarami jak właściciel” traci na ostrości, gdy się zważy, że silna, „właścicielska” ochrona prawa do korzystania z rzeczy przysługuje w naszym prawie także najemcy lokalu mieszkalnego (art. 690 k.c.), zaś ogólnie domniemywa się prawo każdego najemcy do oddania rzeczy w podnajem lub do bezpłatnego używania (art. 668 § 1 k.c.).

Wreszcie trzeba zauważyć, że art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT jako „świadczenie usług” określa także „przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej”. Jest tu zawarte odesłanie do pojęć ustaw o podatku dochodowym (art. 22b-22c u.pod.os.fiz., art. 16b-16c u.pod.os.pr.), na gruncie których można generalnie stwierdzić, że zalicza się do nich prawa na rzeczy cudzej. To, co materialne, stanowi środek trwały, to co niematerialne — wartość niematerialną i prawną. Środkiem trwałym będzie zatem budynek wzniesiony przez użytkownika wieczystego na powierzonym mu w użytkowanie wieczyste gruncie, lecz nie sam grunt.

Jak jednak wskazano na wstępie, jednoznaczne rozstrzygnięcie trafności zakwalifikowania umowy oddania gruntu w użytkowanie wieczyste jako umowy dostawy, jak przyjmuje to orzecznictwo NSA i jak uznał to Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 5 maja 2007 r., III CSK 448/06 (w tym też kierunku zmierza zresztą projekt

zmiany ustawy o podatku od towarów i usług), czy też jako świadczenia usług, jak przyjmowano w dotychczasowym orzecznictwie Sądu Najwyższego, do czego również skłania się Sąd Najwyższy w składzie obecnym, nie jest niezbędne. Jeżeli bowiem uzna się tę czynność prawną za dostawę, to wprowadzenie podatku VAT z dniem 1 maja 2004 r. w ogóle nie ma wpływu na wysokość opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego ustanowionego przed tym dniem i z tej przyczyny żądanie zapłaty kwoty stanowiącej wartość tego podatku nie ma żadnych podstaw. Gdyby uznać tę czynność za świadczenie usługi, to – jak wynika z omówionego wyżej orzecznictwa Sądu Najwyższego – wprowadzenie tego podatku nie może zwiększyć ceny zapłaconej przez nabywcę usługi bez zmiany treści umowy. Właściciel gruntu mógłby domagać się ewentualnie zmiany treści umowy na podstawie art. 357¹ k.c., jednak wymaga to wniesienia odrębnego powództwa. W sprawie o świadczenie, a taką sprawą jest sprawa o zasądzenie składnika ceny w postaci kwoty nowowprowadzonego podatku VAT, nie można doprowadzić do zmiany treści umowy. Orzeczenie o zmianie treści umowy ma charakter prawnokształtujący i nie może nastąpić w drodze przesłanki orzeczenia wydanego w sprawie o zasądzenie świadczenia. W świetle powyższego zatem należy uznać zaskarżony wyrok za trafny, aczkolwiek nie z przyczyn wskazanych w jego uzasadnieniu.

W związku z podnoszonymi w skardze kasacyjnej należy jednak także poczynić następujące uwagi.

Podatek VAT ma charakter cenotwórczy, tj. stanowi element ceny, rozumianej ogólnie jako świadczenie wzajemne za otrzymany na podstawie umowy towar lub usługę. Z definicji legalnej, zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050 z późn. zm.) wynika, że w rozumieniu tej ustawy „ceną” jest wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany 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. W związku z zakresem regulacji tej ustawy, wyrażonym w jej art. 1, można przyjmować, że powyższa regulacja zakłada „domniemanie” objęcia ceną również podatku VAT.

Tak ukształtowane przepisy ustawy o cenach są zasadniczo zbieżne z przepisami prawa podatkowego, w szczególności z art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, określającym jako podstawę opodatkowania tym podatkiem „obrót”, a więc kwotę należną sprzedającemu, pomniejszoną jednak o należny podatek.

Przepisy ustawy o cenach przywiązują zasadniczą wagę do woli stron, do których należy, z pewnymi ściśle ograniczonymi wyjątkami, ustalenie wysokości ceny w umowie (art. 2 ust. 1 u.c.). Prymat woli stron i ich związanie zawartą umową w zakresie wysokości ceny jest wyraźnie podkreślany również w dotychczasowym orzecznictwie Sądu Najwyższego. W wyroku z dnia 23 stycznia 1998 r., I CKN 429/97 (OSNC 1998 nr 9, poz. 139) przyjęto, że wykonawca robót budowlanych, który pierwotnie wystawił rachunki za wykonane prace nie uwzględniając podatku VAT (w chwili zawarcia umowy ustawa o VAT z 1993 r. jeszcze nie obowiązywała), nie może następnie – już po zapłaceniu wynagrodzenia przez inwestora – domagać się dodatkowo 7% podatku VAT wynikającego z wystawionych faktur korygujących. W uchwale tej Sąd Najwyższy przyjął generalną tezę, że podatek VAT tylko wówczas stanowi element cenotwórczy (a tym samym sprzedający może żądać od kupującego jego zapłaty), gdy wynika to z woli stron umowy. Późniejsze orzecznictwo Sądu Najwyższego precyzuje jednak, że elementem ostatecznie decydującym o cenotwórczym charakterze podatku VAT jest podleganie danej czynności (np. sprzedaży czy też świadczenia usług) opodatkowaniu. Taki wniosek wypływa z szeregu orzeczeń Sądu Najwyższego, w tym m.in. z uchwały z dnia 22 kwietnia 1997 r., III CZP 14/97 (OSNC 1997 nr 8, poz. 103), uchwały z dnia 16 października 1998 r., III CZP 42/98 (OSNC 1999 nr 4, poz. 69), a także wyroku SN z dnia 23 marca 2004 r., V CK 358/03 (niepubl.), w których Sąd Najwyższy trafnie podkreślił, że trudno mówić o cenotwórczym charakterze podatku, którego sprzedawca nie ma obowiązku uiszczania.

Wreszcie wypada odnotować istotne w stanie rozpoznawanej sprawy poglądy Sądu Najwyższego odnośnie do kwestii możliwej rewizji ceny w razie dokonanej przez ustawodawcę zmiany stawek podatku od towarów i usług. Na szczególną uwagę zasługują w tym kontekście trzy orzeczenia. W uchwale Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2006 r., III CZP 54/06 (OSNC 2007 nr 3, poz.

43), dotyczącej umowy o roboty budowlane zawartej w trybie zamówienia publicznego, Sąd Najwyższy jednoznacznie stwierdził, że podwyższenie z dniem 1 maja 2004 r. stawek podatku od towarów i usług za roboty budowlane, dokonane ustawą o VAT, 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.

Wreszcie nie wydaje się uzasadnione, w ocenie Sądu Najwyższego, „wkomponowanie” podatku VAT do treści zobowiązania za pośrednictwem takich przepisów, jak art. 56 k.c. czy też art. 354 k.c. W uzasadnieniu zasygnalizowano zarazem możliwość uwzględnienia zwiększonej stawki VAT na podstawie klauzuli *rebus sic stantibus* (art. 357¹ k.c.).

Stanowisko to rozwinął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 14 lutego 2007 r., II CSK 427/06 (niepubl.). Wyrażone w tych orzeczeniach poglądy podziela Sąd Najwyższy w składzie obecnym.

Rozważanego problemu bezpośrednio dotyczy natomiast wzmiankowane już postanowienie SN z dnia 10 lutego 2006 r., III CZP 1/06 (BSN 2006 nr 2, s. 4), na którym oparł się Sąd Apelacyjny. W jego uzasadnieniu przyjęto, że opłaty użytkownika wieczystego są ustalone w umowie zawartej pomiędzy właścicielem gruntu a użytkownikiem wieczystym, a zatem bez zmiany tej umowy mogą ulec podwyższeniu o kwotę podatku, wynikającą ze zmiany stanu prawnego, tylko w trybie art. 77 ust. 1 u.g.n., który z kolei przewiduje, że aktualizację wysokości opłaty rocznej uzasadnia jedynie wzrost wartości nieruchomości. Na tej podstawie Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że właściciel może jednostronnie podnieść wysokość opłaty z tytułu użytkowania wieczystego tylko wówczas (i tylko o tyle), gdy wykaże, że wprowadzenie podatku VAT wpłynęło na wartość nieruchomości. Brak w obecnym stanie prawnym podstaw do tego, aby w inny sposób przerzucić na użytkownika wieczystego skutki wprowadzenia podatku od towarów i usług od czynności polegającej na oddaniu gruntu w użytkowanie wieczyste.

Reasumując, można przyjąć, że w dotychczasowym orzecznictwie Sądu Najwyższego podwyższenie ceny (w znaczeniu określonym w ustawie o cenach) o kwotę podatku VAT, który nie był w niej pierwotnie ujęty, wymaga koniunktywnie

zmiany umowy przez czynność prawną obu stron oraz tego, aby przepisy podatkowe statuowały w ogóle obowiązek podatkowy w odniesieniu do tego rodzaju czynności (transakcji). Od pierwszej z tych przesłanek możliwe są pewne wyjątki, jednak tylko o tyle, o ile ustawa wyraźnie to przewiduje. W odniesieniu do użytkownika wieczystego za taki właśnie (jedyne) wyjątek uznał Sąd Najwyższy aktualizację opłaty rocznej w trybie przepisanych art. 77 i 78 u.g.n. Tego ostatniego poglądu Sąd Najwyższy w obecnym składzie nie podziela. Przepisy art. 77 i 78 u.g.n. mają bowiem na celu wyłącznie respektowanie słusznego interesu właściciela w zachowaniu godziwej proporcji opłaty rocznej jako wynagrodzenia za korzystanie z oddanego użytkownikowi wieczystemu gruntu do jego aktualnej wartości. Opodatkowanie usługi, jaką jest oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste, nigdy nie będzie prowadziło do wzrostu jej wartości, przede wszystkim dlatego, że podatek jest liczony nie od wartości czy ceny nieruchomości, ale od kwoty (już zaktualizowanej) opłaty rocznej. Zatem wydaje się, że hipotetyczna sytuacja, o której mowa w tezie tego postanowienia, nie powinna właściwie zajść w praktyce.

Opłata roczna z tytułu użytkowania wieczystego niewątpliwie stanowi „cenę”, gdyż oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste można traktować, jak to wyżej wskazano jako usługę. Jako taka, ma ona swoją własną, autonomiczną regulację prawną, w postaci przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami, a w szczególności art. 72, 77 i 78 u.g.n. Skoro zatem stanowi ona „cenę ustaloną na podstawie odrębnej ustawy”, to z uwagi na rezultaty wykładni językowo-logicznej, a także systemowej nie jest możliwe stosowanie wprost do opłaty użytkowania wieczystego definicji ceny z art. 3 ust. 1 pkt 1 u.c., albowiem ta ostatnia stanowi definicję legalną, a więc ma znaczenie tylko na użytek tego konkretnego aktu prawnego, zaś wolą ustawodawcy było w danym przypadku całkowite wyłączenie opłaty użytkowania wieczystego spod działania ustawy o cenach. Tym samym argumentów zaczerpniętych z dotychczasowego orzecnictwa SN, a opartych na brzmieniu definicji „ceny” zaczerpniętej z ustawy o cenach, do opłat użytkowania wieczystego zastosować nie sposób.

Należy także odnieść się do samej istoty opłaty rocznej oraz sposobu jej ustalania na gruncie przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami.

Podstawą do jej obliczenia, jak wynika z art. 72 ust. 1 u.g.n., jest cena nieruchomości gruntowej określona zgodnie z art. 67 u.g.n. Trzeba przy tym zauważyć, że termin „cena nieruchomości” również nie oznacza „ceny towaru” w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 u.c., gdyż cena ta jest ustalana w oparciu o przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami, a więc w sposób autonomiczny. W odniesieniu zaś do aktualizacji wysokości opłaty rocznej ustawodawca nie posługuje się już terminem „cena nieruchomości”, lecz wskazuje, że podstawą obliczenia opłaty zaktualizowanej jest „wartość nieruchomości”. To z kolei oznacza nie tyle jakąkolwiek realną cenę, będącą wynikiem transakcji pomiędzy kupującym a sprzedającym (scil. pomiędzy właścicielem gruntu a użytkownikiem wieczystym), lecz raczej szacunkową wycenę nieruchomości, jaka zasadniczo wynika z analizy relacji rynkowych podaży i popytu na relewantnym rynku (w tym zakresie por. zwłaszcza § 29 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego; Dz. U. Nr 207, poz. 2109 z późn. zm.) — a ewentualnie jest ustalana w inny sposób, określony przepisami o gospodarce nieruchomościami.

Na tle ostatnio powołanych przepisów jest oczywiste, że podatek VAT nie stanowi elementu „ceny” czy „wartości nieruchomości”. W odniesieniu do ceny nieruchomości przy oddaniu gruntu w użytkowanie wieczyste wynika to z faktu, że owa „cena” nie stanowi świadczenia, które zostało uzgodnione do zapłaty przez kupującego sprzedającemu, lecz jest podana wyłącznie w celu obliczenia opłaty rocznej. W sensie podatkowym oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste stanowi, zdaniem Sądu Najwyższego w obecnym składzie, świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT. Obowiązek podatkowy powstaje zatem nie w momencie przekazania gruntu użytkownikowi wieczystemu, lecz w dacie wymagalności świadczeń okresowych z tytułu poszczególnych opłat rocznych. Tym bardziej nie stanowi „ceny brutto” wartość nieruchomości ustalona dla celów aktualizacji wysokości opłaty rocznej, gdyż nie jest ona kategorią realną, lecz ustaloną hipotetycznie, na podstawie stosownej analizy i szacowania. W każdym zatem przypadku podstawą obliczenia opłaty rocznej jest „oczyszczona” z podatku VAT. Tym samym uzasadniony jest wniosek, że opłaty roczne, sztywno określone w art. 72 ust. 2 i 3 u.g.n. stawką procentową od „ceny” (bądź odpowiednio „wartości”),

w razie aktualizacji wyceny) nieruchomości oddawanej w użytkowanie wieczyste, również nie powinny być uważane za obejmujące podatek VAT.

Należy ponadto zauważyć, że obciążenie użytkownika wieczystego będącego podatkiem VAT nie powinno prowadzić do zachwiania równowagi interesów, gdyż podatnik może ten podatek odliczyć od podatku należnego od jego własnej sprzedaży. Natomiast obciążenie nim sprzedającego prowadzi, jak trafnie zarzucali skarżący, do rezultatów sprzecznych z dobrą wiarą i poczuciem słuszności, gdyż pozbawia ten podmiot części świadczenia, którego mógł on rozsądnie oczekiwać i prowadzi do poniesienia przez niego ciężaru ekonomicznego, którego nie powinien on ponosić z uwagi na samą konstrukcję podatku od towarów i usług. Podwyższenie wynagrodzenia o kwotę podatku VAT mogłoby zatem być uzasadnione także z punktu widzenia zasad współżycia społecznego, które obok „ustawy” są jednym z kryteriów uzupełnienia treści stosunku prawnego wynikającego z czynności prawnej w oparciu o art. 56 k.c. i mają w tym przepisie bardzo doniosłe znaczenie (por. uzasadnienie wyroku SN z dnia 4 sierpnia 2006 r., III CSK 138/05, OSNC 2007 nr 4, poz. 63).

Podkreślić wreszcie wypada, że podatek VAT jest podatkiem konsumpcyjnym, w ostatecznym bowiem rozrachunku jedynym podmiotem, który nie może dokonać żadnego odliczenia (pomniejszenia) ciężaru opodatkowania, jest ostateczny nabywca towaru lub usługi (konsument).

Do takich wniosków prowadzi nie tylko analiza przepisów polskiej ustawy o podatku od towarów i usług, lecz także przepisów prawa Wspólnoty Europejskiej, której członkiem jest Rzeczpospolita Polska. Uwzględniając ustaloną w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości zasadę pośredniego skutku dyrektyw i wynikającą stąd potrzebę tzw. prowspólnotowej wykładni prawa krajowego, należy stwierdzić, że obowiązkiem zarówno sądu powszechnego, jak i Sądu Najwyższego jest interpretacja przepisów krajowych w świetle treści i celu dyrektyw wspólnotowych, tak aby doprowadzić do osiągnięcia rezultatu zamierzonego przez ustawodawcę wspólnotowego i przez to uzyskania zgodności rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie jednostki ze obowiązkami Państwa Członkowskiego płynącymi z art. 249 akapit trzeci Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

System podatków pośrednich, w tym zwłaszcza podatku od wartości dodanej, podlega dość szczegółowej regulacji prawa wspólnotowego poprzez dyrektywy. Cel powoływanej przez skarżącego Pierwszej Dyrektywy Nr 67/227/EWG Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych obejmował w szczególności ustanowienie systemu podatku od towarów i usług w najwyższym stopniu prostego i neutralnego (ust. 5 preambuły). Jego osiągnięcie, jak uznał ustawodawca wspólnotowy, nie jest możliwe bez wyeliminowania kumulatywnych, wieloszczeblowych systemów podatkowych (ust. 8 preambuły). W związku z tym w art. 2 pierwszej dyrektywy przewidywano, że „ogólny podatek konsumpcyjny” powinien być dokładnie proporcjonalny do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany. Omówioną już istotę podatku VAT określono w art. 2 akapit drugi I dyrektywy, zgodnie z którym każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

Z tym przepisem korelował, stanowiący sprecyzowanie wyżej opisanych zasad opodatkowania, przepis art. 11 cz. A ust. 1 lit. a) Szóstej Dyrektywy Nr 77/388/EWG Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku. Skarżący w niniejszej sprawie powołuje się na to, że ogólnie rzecz biorąc, podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej z tytułu takich dostaw (dalsza część tej definicji legalnej może być pominięta jako nieistotna). Zatem, inaczej niż to wynika z literalnego odczytania treści art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, „kwota należna sprzedającemu” obejmuje zasadniczo wartość świadczenia netto (bez podatku należnego), zaś podatek VAT w tej sytuacji powinien być

liczony rachunkiem „od sta”, a więc *de facto* podlega on jedynie doliczeniu do kwoty (głównego) świadczenia, które należy się sprzedającemu.

Obie wyżej wymienione dyrektywy zostały co prawda uchylone na mocy art. 411 Dyrektywy Nr 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu poboru podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 2006 r., s. 1 i n.), jednakże w niczym nie wpływa to na zasadnicze założenia harmonizacji systemu podatków pośrednich w ramach Wspólnoty; cele i brzmienie odnośnych przepisów ostatnio wzmiankowanej dyrektywy, a w szczególności jej art. 73, pozostają w stosunku do poprzedniego stanu prawnego — w zakresie przedmiotowym niniejszej sprawy — niezmienione.

Aktualność zachowuje zatem również dotychczasowe orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, wydane na podstawie uchylonych dyrektyw. Szczególną uwagę należy w związku z tym zwrócić na wyrok ETS z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 *Elida Gibbs Ltd* przeciwko *Commissioners of Customs and Excise* (Zb. Orz. 1996, s. I-05339). W ust. 21-22 tego wyroku Trybunał wyjaśnił, że zgodnie z podstawową zasadą neutralności podatku VAT, w rzeczywistości to nie podatnicy ponoszą ciężar opodatkowania. Jedynym wymaganiem wobec nich jest dokonanie poboru podatku w imieniu organów skarbowych i rozliczenie się z niego. Natomiast w ust. 29-30 wyroku TS z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-427/98 *Komisja Wspólnot Europejskich* przeciwko *Republice Federalnej Niemiec* (Zb. Orz. 2002, s. I-8315) zawarto bardzo ważkie w stanie faktycznym niniejszej sprawy spostrzeżenie, że sprzeczna z ustaloną zasadą neutralności podatku od towarów i usług byłaby sytuacja, w której podstawa opodatkowania, stanowiąca podstawę poboru VAT przez organy skarbowe, wykraczałaby poza wynagrodzenie zapłacone faktycznie przez odbiorcę końcowego. Sprzeczności z VI Dyrektywą, a w szczególności z jej art. 11 cz. A ust. 1 lit. a), dopatrywał się Trybunał zwłaszcza w takim przypadku, gdyby podstawa opodatkowania, stanowiąca podstawę wyliczenia podatku VAT nakładanego na podatnika, była wyższa od kwoty, jaką podatnik ten ostatecznie otrzymuje. W takim przypadku podatek ten w stosunku do podatników nie zachowuje cechy neutralności — a tym samym zyskuje istotnie cechę podatku obrotowego.

Reasumując dotychczasowe rozważania, można uznać doniosłość argumentów, podnoszonych w skardze kasacyjnej, przemawiających za sprzecznością przerwania ciężaru opodatkowania VAT na sprzedającego (towar lub usługę), jako podatnika tego podatku, zarówno z prawem wspólnotowym, jak i z ustalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości. Trafność tych argumentów nie prowadzi jednak do uwzględnienia skargi kasacyjnej.

Wobec powyższego Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c.