

Uchwała z dnia 25 listopada 2010 r., III CZP 83/10

Sędzia SN Kazimierz Zawada (przewodniczący, sprawozdawca)

Sędzia SN Marian Kocon

Sędzia SN Hubert Wrzeszcz

Sąd Najwyższy w sprawie z powództwa Romana S. przeciwko Gminie K. o zapłatę, po rozstrzygnięciu w Izbie Cywilnej na posiedzeniu jawnym w dniu 25 listopada 2010 r. zagadnienia prawnego przedstawionego przez Sąd Okręgowy w Kielcach postanowieniem z dnia 2 czerwca 2010 r.:

„Czy w sytuacji, gdy przy określaniu wartości nieruchomości przy zawieraniu umowy zamiany na podst. art. 15 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (jedn. tekst: Dz.U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603 ze zm.) pominięto należny podatek od towarów i usług, właścicielowi nieruchomości, przy określaniu wartości której nie uwzględniono podatku od towarów i usług przysługuje na podst. art. 15 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami w związku z art. 56 k.c. roszczenie o zapłatę różnicy wartości przeciwko właścicielowi nieruchomości, przy określaniu wartości której uwzględniono podatek od towarów i usług?”

podjął uchwałę:

Będącej podatnikiem podatku od towarów i usług stronie umowy zamiany, do której ma zastosowanie art. 15 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (jedn. tekst: Dz.U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm.), nie przysługuje na podstawie tego przepisu w związku z art. 56 k.c. roszczenie wobec kontrahenta o zapłatę kwoty równej podatkowi od towarów i usług, obliczonemu od wartości świadczenia kontrahenta, jeżeli w umowie nie zastrzeżono zapłaty tej kwoty.

Uzasadnienie

Roman S. pozwał Gminę K. o zapłatę kwoty 71 940 zł tytułem części przysługującego mu wynagrodzenia, równej podatki od towarów i usług należnemu od wartości nieruchomości powoda stanowiących przedmiot zamiany z nieruchomością pozwanej Gminy.

Sąd Rejonowy wyrokiem z dnia 2 marca 2010 r. oddalił powództwo, ustalając, że w dniu 4 stycznia 2008 r. Gmina oraz powód i jego żona sporządzili protokół uzgodnień w sprawie zamiany oznaczonych nieruchomości. Wartość nieruchomości Gminy została określona na kwotę 439 200 zł brutto (w tym podatek od towarów i usług – 79 200 zł, według stawki 22%), a wartość nieruchomości należących do majątku wspólnego powoda i jego żony oraz prawa użytkowania wieczystego nabytego przez powoda w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej – na kwotę 327 000 zł netto. Ze względu na różnicę w wartości przedmiotów zamiany, powód i jego żona mieli dopłacić Gminie kwotę 112 200 zł, w tym podatek od towarów i usług w kwocie 79 200 zł, według stawki 22%. Gmina pismem z dnia 18 lutego 2008 r. poinformowała powoda oraz jego żonę, że zbycie przez nich na podstawie umowy zamiany nieruchomości oraz prawa użytkowania wieczystego nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W dniu 6 maja 2008 r. Gmina oraz powód i jego żona zawarli w formie aktu notarialnego umowę zamiany nieruchomości oraz prawa użytkowania wieczystego, których dotyczył protokół uzgodnień z dnia 4 stycznia 2008 r. Na podstawie tej umowy Gmina nabyła prawo własności oraz użytkowanie wieczyste oznaczonych nieruchomości o łącznej wartości 327 000 zł netto, a powód i jego żona własność określonej nieruchomości o wartości 439 200 zł brutto, w tym podatek od towarów i usług – 79 200 zł, według stawki 22%. Dnia 8 maja 2008 r. powód wystawił Gminie fakturę z tytułu zawartej w dniu 6 maja 2008 r. umowy zamiany na kwotę 398 940 zł brutto, w tym kwotę 327 000 zł stanowiącą równowartość własności i użytkowania wieczystego nieruchomości przeniesionych na Gminę, oraz kwotę 71 940 zł będącą podatkiem od towarów i usług, według stawki 22%. W dniu 26 września 2008 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wydał na wniosek powoda interpretację indywidualną, w której stwierdził zasadność opodatkowania podatkiem od towarów i usług, według stawki 22%, wartości własności i użytkowania wieczystego nieruchomości powoda i jego żony. Stosowną fakturę, zgodnie z tą interpretacją, mógł wystawić sam powód jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Sąd Rejonowy oddalił powództwo, gdyż uznał – wbrew interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej – że przeniesienie własności i użytkowania wieczystego nieruchomości na Gminę przez powoda i jego żonę nie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Ponadto, w ocenie Sądu Rejonowego, podjęcie takiego rozstrzygnięcia było uzasadnione ze względu na niezamieszczenie w umowie zamiany zawartej przez powoda i jego żonę z Gminą klauzuli zastrzegającej zapłatę przez Gminę w ramach rozliczenia z kontrahentami kwoty równej podatkowi od towarów i usług.

Sąd Okręgowy, rozpoznając apelację powoda, podzielił pogląd wyrażony w interpretacji podatkowej, że przeniesienie własności i użytkowania wieczystego na Gminę przez powoda i jego żonę podlegało podatkowi od towarów i usług, według stawki 22%. Nabrał natomiast poważnych wątpliwości co do tego, czy w związku z niezastrzeżeniem w umowie zamiany zapłaty podatku od towarów i usług przez Gminę, kwota tego podatku, w wysokości zgodnej z właściwymi przepisami, może być uznana za świadczenie należne powodowi od Gminy na podstawie umowy zamiany. Zasada swobody umów przemawia – zdaniem Sądu Okręgowego – za udzieleniem na to pytanie odpowiedzi negatywnej, natomiast udzielenie odpowiedzi pozytywnej mógłby uzasadniać art. 15 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (jedn. tekst.: Dz.U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm. – dalej: „u.g.n.”) w powiązaniu z art. 56 k.c.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W takich sprawach, jak leżąca u podstaw rozstrzyganego zagadnienia prawnego, należy odróżnić stosunek publicznoprawny, łączący podatnika podatku od towarów i usług z organem podatkowym (art. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm. – dalej: „u.p.t.u.”), od stosunku cywilnoprawnego, zachodzącego pomiędzy stronami czynności podlegającej podatkowi od towarów i usług.

Opodatkowanie czynności podatkiem od towarów i usług, łączące się z powstaniem stosunku publicznoprawnego, jest uzależnione od jej przynależności do kategorii czynności podlegających temu podatkowi (art. 5 u.p.t.u.) i dokonania jej przez podmiot będący podatnikiem tego podatku (art. 15 u.p.t.u.; zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 kwietnia 2007 r., I FSK 603/06, nie publ.). W razie dokonania czynności podlegającej podatkowi od towarów i usług, podatnik obowiązany jest wystawić fakturę stwierdzającą m.in. wartość towaru lub

wykonanej usługi, której dotyczy sprzedaż (w rozumieniu art. 2 pkt 22 u.p.t.u.) bez kwoty podatku, tj. wartość sprzedaży netto, kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto i wartość sprzedaży wraz z kwotą podatku, tj. wartość sprzedaży brutto (art. 106 ust. 1 u.p.t.u. oraz § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 212, poz. 1337 ze zm.). Podobne wymagania zawierał § 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 95, poz. 798 ze zm.), obowiązującego w czasie zawarcia umowy zamiany zawartej przez powoda i jego żonę z Gminą.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.), dotyczącym stosunku cywilnoprawnego zachodzącego pomiędzy stronami czynności podlegającej podatkowi od towarów i usług, w cenie – mającej tu, podobnie jak w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług, szersze znaczenie niż w przepisach kodeksu cywilnego o sprzedaży (art. 535 i nast.), oznaczającej bowiem wartość, którą kontrahent przedsiębiorcy jest obowiązany zapłacić nie tylko za towar, ale i usługę – uwzględnia się podatek od towarów i usług, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów dostawa towaru lub wykonanie usługi (nazywane tu sprzedażą) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług.

Zasadniczy wpływ na rozstrzygnięcie przedstawionego zagadnienia prawnego ma odpowiedź na pytanie o możliwość oddziaływania *ex lege* na treść stosunku cywilnoprawnego między dostawcą towaru lub wykonawcą usługi a odbiorcą towaru lub usługi przepisów określających wysokość podatku od towarów lub usług, należnego od dostawcy towaru lub usługi; czy przepisy te, ewentualnie w powiązaniu z innymi normami, w szczególności wyrażonymi w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach lub w powołanym w skardze kasacyjnej art. 15 u.g.n., uzasadniają na zasadzie art. 56 k.c. uiszczenie w ramach świadczenia, do którego zapłaty zobowiązany jest na rzecz dostawcy towaru lub wykonawcy usługi odbiorca towaru lub usługi, kwoty odpowiadającej należnemu podatkowi od towarów lub usług.

Niewątpliwym założeniem podatku od towarów i usług jest jego fiskalna neutralność dla podatnika (dostawcy towaru lub wykonawcy usługi), wyrażająca się tym, że ostatecznie nie on jest obciążony tym podatkiem, lecz konsument (zob. np. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 22 marca 2002 r., I CKN 1344/99, OSNC 2003, nr 4, poz. 52, oraz z dnia 29 maja 2007 r., V CSK 44/07, nie publ.). W związku z tym kwota należnego od dostawcy towaru lub wykonawcy usługi podatku od towarów i usług powinna być uwzględniona w ramach świadczenia, do którego zobowiązany jest odbiorca towaru lub usługi wobec dostawcy towaru lub wykonawcy usługi. Jej objęcie tym świadczeniem wymaga uzgodnienia przez strony umowy; inicjatywa w tym względzie powinna należeć przede wszystkim do podatnika, czyli dostawcy towaru lub wykonawcy usługi. Nie ma podstaw do stwierdzenia wynikającego z mocy prawa obowiązku odbiorcy towaru lub usługi do zapłaty dostawcy towaru lub wykonawcy usługi, oprócz uzgodnionej w umowie sumy tytułem ceny, kwoty równej podatkowi od towarów i usług (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 23 stycznia 1998 r., I CKN 429/97, OSNC 1998, nr 9, poz. 139, z dnia 6 listopada 2002 r., I CKN 1158/00, nie publ. i z dnia 10 maja 2007 r., III CSK 448/06, nie publ., z dnia 29 maja 2007 r., V CSK 44/07, nie publ., postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 10 lutego 2006 r., III CZP 1/06, nie publ. oraz uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2006 r., III CZP 54/06, OSNC 2007, nr 5, poz. 66).

Zgodnie z art. 2 ustawy o cenach, cenę towaru lub usługi uzgadniają strony zawierające umowę, z zastrzeżeniem wyjątków dotyczących cen urzędowych w przypadkach uregulowanych w art. 4, 5 i 8 tej ustawy. Artykuł 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach nie należy do wspomnianych wyjątków, tym samym więc – w braku wyrażającej to woli stron – nie może na jego podstawie w związku z art. 56 k.c. powstać obowiązek odbiorcy towaru lub usługi do zapłaty dostawcy towaru lub wykonawcy usługi, oprócz kwoty ceny ustalonej w umowie, dodatkowego składnika ceny w wysokości sumy równej podatkowi od towarów i usług, obliczonemu od kwoty ceny określonej w umowie. Innymi słowy, jeżeli zawarta przez strony umowa jest czynnością podlegającą podatkowi od towarów i usług, uzgodniona przez strony cena jest, w braku odmiennej ich woli, ceną brutto w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o cenach, czyli zawierającą kwotę odpowiadającą temu podatkowi.

Brak argumentów przemawiających za tym, aby zasada przyznająca woli stron rozstrzygające znaczenie w kwestii obciążenia kontrahenta podatnika kosztami

podatku od towarów i usług nie obowiązywała w odniesieniu do umowy zamiany. Argumentów takich nie można w szczególności wywieść z art. 29 ust. 3 i 9 u.p.t.u.; według art. 29 ust. 3 u.p.t.u., jeżeli należność jest określona w naturze, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku, w myśl zaś art. 29 ust. 9 u.p.t.u. w przypadku wykonania czynności, w odniesieniu do których nie została określona cena, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku.

Jeżeli strony w umowie zamiany określiły kwotowo wartość przedmiotów swych świadczeń, ale nie zastrzegły, że kontrahent strony będącej podatnikiem obowiązany jest uiścić jej sumę odpowiadającą podatkowi od towarów i usług, obliczonemu od wartości przedmiotu świadczenia podatnika określonej zgodnie z art. 29 ust. 3 u.p.t.u., to powołany przepis nie może być podstawą dochodzenia przez podatnika od kontrahenta kwoty podatku obliczonej od wspomnianej wartości. Jego znaczenie w takim przypadku ogranicza się do stosunku publicznoprawnego między podatnikiem a organem podatkowym.

Podobnie, gdy obowiązku kontrahenta uiszczenia podatnikowi równowartości podatku od towarów i usług nie zastrzega umowa zamiany, w której brak kwotowego określenia wartości przedmiotów świadczeń stron, obowiązku kontrahenta do uiszczenia podatnikowi kwoty podatku obliczonej od wartości określonej w art. 29 ust. 9 u.p.t.u. nie można wywieść z tego przepisu. Również jego znaczenie w tym przypadku ogranicza się do stosunku publicznoprawnego między podatnikiem a organem podatkowym.

Nie ma też podstaw do odmiennego rozstrzygnięcia rozpatrywanej kwestii w stosunku do normowanych przez art. 15 u.g.n. umów zamiany nieruchomości Skarbu Państwa lub nieruchomości jednostek samorządu terytorialnego na nieruchomości innych podmiotów. Zgodnie z tym przepisem, nieruchomość stanowiąca własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego może być zamieniona na nieruchomość stanowiącą własność osoby fizycznej lub osoby prawnej, z tym jednak zastrzeżeniem, że w razie nierównej wartości zamienianych nieruchomości konieczna jest dopłata w wysokości różnicy wartości zamienianych nieruchomości. To samo dotyczy zamiany własności nieruchomości na prawo użytkowania wieczystego lub prawa użytkowania wieczystego na własność nieruchomości, a także wzajemnej zamiany praw użytkowania wieczystego. Regulacja ta ma na celu ochronę nieruchomości państwowych oraz nieruchomości

samorządu terytorialnego przed nieekwiwalentnymi transakcjami, przyświeca jej więc podobna myśl, jaka przyświecała przepisom dotyczącym umów nieodpłatnych, mających za przedmiot nieruchomości państwowe lub nieruchomości samorządowe. Jest regułą, że umowy te mogą być dokonywane tylko w sytuacjach przewidzianych w ustawie i tylko na ściśle określonych zasadach; w przeciwnym razie są one, stosownie do art. 58 § 1 k.c., nieważne (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 czerwca 2010 r., II CSK 659/09, OSNC-ZD 2010, nr D, poz. 121). Ze względu na wskazane podobieństwo należy przyjąć, że również naruszenie art. 15 u.g.n. powoduje nieważność zawartej umowy zamiany (art. 58 §1 k.c.); do naruszenia tego przepisu dochodzi wskutek braku wymaganej dopłaty lub określenia jej bez uwzględnienia przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami, dotyczących ustalania wartości nieruchomości (art. 150 i 151 u.g.n.). Z tych wyjaśnień wynika, że art. 15 u.g.n. zawiera regulację, która pozostaje bez jakiegokolwiek związku z przepisami o podatku od towarów i usług.

Odrębność skutków wywieranych przez przepisy o podatku od towarów i usług w sferze publicznoprawnej od skutków cywilnoprawnych czynności podlegających podatkowi od towarów i usług potwierdzają zawarte w tych przepisach unormowania, w świetle których o obowiązku uiszczenia podatku od towarów i usług rozstrzyga samo wystawienie faktury, obowiązek ten może więc powstać choćby umowa, w związku z którą faktura została wystawiona, była nieważna lub nie została w ogóle zawarta (zob. art. 5 ust. 2 i art. 108 u.p.t.u.; por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 17 kwietnia 2009 r., I SA/Po 305/09, nie publ. oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2009 r., I FSK 866/08, nie publ.).

Przepisy o podatku od towarów i usług mogą kształtować treść stosunku cywilnoprawnego, wynikającego z czynności podlegającej temu podatkowi, w zakresie dotyczącym ponoszenia przez kontrahenta podatnika kosztów podatku, tylko wtedy, gdy strony tego stosunku uzgodniły obowiązek kontrahenta podatnika zapłacenia podatnikowi, w ramach ceny, kwoty odpowiadającej należnemu podatkowi. Jeżeli więc np. strony zamieszczą w umowie sprzedaży określonej rzeczy, pomimo jej zwolnienia od podatku od towarów i usług, zastrzeżenie, że cena obejmuje kwotę tego podatku, umowa ta będzie w części obejmującej jako składnik ceny podatek od towarów i usług nieważna ze względu na sprzeczność w tym zakresie z przepisem ustawy o podatku od towarów i usług (art. 58 § 1 i 3 k.c.).

W razie sporu o wysokość zastrzeżonego w umowie składnika ceny w postaci równowartości kwoty podatku od towarów i usług zdecydują okoliczności właściwe w świetle odpowiednich przepisów o podatku od towarów i usług (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 22 marca 2002 r., I CKN 1344/99, z dnia 27 lutego 2004 r., V CK 293/03, OSNC 2005, nr 3, poz. 51, i z dnia 29 maja 2007 r., V CSK 44/07).

Podsumowując, to czy kontrahent podatnika zobowiązany jest do zapłacenia podatnikowi w ramach swego świadczenia kwoty równej podatkowi od towarów i usług zależy przede wszystkim od tego, czy obowiązek taki został zastrzeżony w umowie, której wykonanie podlega temu podatkowi. W związku z tym istotne znaczenie ma wykładnia tej umowy.

Z tych względów przedstawione zagadnienie prawne rozstrzygnięto, jak w uchwale (art. 390 § 1 k.p.c.).