



Sygn. akt II CSK 18/18

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 27 lutego 2019 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Roman Trzaskowski (przewodniczący)

SSN Władysław Pawlak

SSN Agnieszka Piotrowska (sprawozdawca)

w sprawie z powództwa P. Spółki Jawnej w Ś.
przeciwko Gminie T., Gminie R. i Powiatowi G.
o zapłatę,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym
w Izbie Cywilnej w dniu 27 lutego 2019 r.,
skargi kasacyjnej strony powodowej
od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)
z dnia 14 czerwca 2017 r., sygn. akt I ACa (...),

**uchyła zaskarżony wyrok w części oddalającej apelację strony
powodowej co do kwoty 202.265,68 zł (dwieście dwa tysiące
dwieście sześćdziesiąt pięć 68/100) oraz w części orzekającej o
kosztach postępowania apelacyjnego (pkt 2, 4, 5) i w tym
zakresie sprawę przekazuje Sądowi Apelacyjnemu w (...) do
ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach
postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Strona powodowa P. spółka jawna z siedzibą w Ś. (dalej Spółka) wniosła o zasądzenie od pozwanych Gminy T. i Powiatu G. solidarnie kwoty 1 475 001,5 zł z odsetkami ustawowymi od kwot opisanych pozwie oraz o zasądzenie od pozwanych Gminy R. i Powiatu G. solidarnie kwoty 30 420,04 zł z odsetkami ustawowymi od kwot wskazanych w pozwie.

Sąd Okręgowy ustalił, że w dniu 11 marca 2011 r., pozwani Powiat G. i Gmina R. jako zamawiający, zawarli z powodową Spółką jako wykonawcą, zgodnie z przepisami ustawy o zamówieniach publicznych, umowę o roboty budowlane nr (...), przedmiotem której była budowa ścieżki rowerowej zlokalizowanej na terenie Gminy R. W tym samym dniu pozwani Powiat G. i Gmina T. jako zamawiający, zawarli z powodową Spółką jako wykonawcą, umowę o roboty budowlane o nr (...), dotyczącą budowy ścieżki rowerowej zlokalizowanej na terenie Gminy T. W obu tych umowach strony określiły zakres robót, wynagrodzenie ryczałtowe, termin i sposób jego zapłaty, sposób zabezpieczenia przez wykonawcę prawidłowego wykonania robót oraz kary umowne. Zgodnie z umowami, wykonawca zobowiązał się zapłacić na rzecz zamawiającego kary umowne: w razie zwłoki w wykonaniu przedmiotu umowy w wysokości 2% wynagrodzenia brutto ustalonego w umowie za każdy dzień zwłoki, w razie zwłoki w usunięciu wad stwierdzonych przy odbiorze lub w okresie rękojmi za wady w wysokości 1% wynagrodzenia brutto za każdy dzień zwłoki liczonej od terminu wyznaczonego na usunięciu wad oraz karę umowną w wysokości 10% wynagrodzenia brutto w przypadku rozwiązania umowy z przyczyn zawinionych przez wykonawcę. Zamawiający zobowiązali się uiścić na rzecz wykonawcy karę umowną za zwłokę w przeprowadzeniu odbioru robót w wysokości 1% wartości wynagrodzenia brutto za każdy dzień zwłoki licząc od następnego dnia po terminie, w którym odbiór miał być zakończony, oraz karę umowną z tytułu rozwiązania umowy z przyczyn zależnych od zamawiającego w wysokości 10% wynagrodzenia brutto.

Sąd ustalił następnie szczegółowo przebieg realizacji opisanych umów przez powodową Spółkę. Pismem z dnia 7 grudnia 2011 r., Spółka poinformowała

pozwanych Powiat G. i Gminę T., że odstępuje od umowy z dnia 11 marca 2011 r., nr (...) z ich winy ze względu na niedostarczenie przez zamawiających rysunków zamiennych i uzupełniających na zmiany w stosunku do dokumentacji projektowej oraz nieotrzymanie decyzji w sprawie przebudowy kanalizacji sanitarnej i telekomunikacyjnej, a także szczegółowych wytycznych dotyczących elementów wyposażenia miejsc odpoczynku i małej architektury. Spółka złożyła także oświadczenie o odstąpieniu od umowy z dnia 11 marca 2011 r. nr (...) z winy zamawiających Powiatu G. i Gminy R. ze względu na niedostarczenie przez nich szczegółowych wytycznych dotyczących elementów wyposażenia miejsc odpoczynku i małej architektury, pomimo upływu dodatkowego terminu. Spółka wezwała pozwanych o zapłatę odpowiednio kwoty 1.297.699,40 zł tytułem wynagrodzenia za roboty budowlane wykonane na podstawie pierwszej z umów, oraz o zapłatę wynagrodzenia w kwocie 20.815,61 zł za roboty budowlane zrealizowane na podstawie drugiej z umów. Powyższe wezwania do zapłaty zostały doręczone pozwany w dniu 19.12.2011 r. Pismem z dnia 31 stycznia 2012 r., powodowa Spółka wezwała pozwanych do zapłaty naliczonych, zgodnie z opisanymi wyżej umowami, kar umownych odpowiednio w kwotach 177 302,10 zł i 9 604,43 zł. Pozwani uznali te roszczenia za bezzasadne.

Na podstawie opinii biegłych sądowych Sąd pierwszej instancji ustalił, że wartość robót wykonanych przez powodową Spółkę na rzecz pozwanych Powiatu G. i Gminy T. wyniosła 865 572,41 zł netto (bez VAT), a koszt usunięcia wad i usterek kwotę 3.881,75 zł netto. Na rzecz pozwanych Powiatu G. i Gminy R. powodowa Spółka zrealizowała roboty budowlane o wartości 13.843,63 zł netto (bez VAT).

Opierając się na tych ustaleniach, Sąd Okręgowy w S. wyrokiem z dnia 27 maja 2016 r. zasądził od pozwanych Gminy T. i Powiatu G. solidarnie na rzecz Spółki kwotę 861 690,66 zł z ustawowymi odsetkami za opóźnienie od dnia 27 grudnia 2011 r. oraz od pozwanych Gminy R. i Powiatu G. solidarnie na rzecz Spółki kwotę 13 843, 63 zł z odsetkami ustawowymi za opóźnienie od dnia 27 grudnia 2011 r. do dnia zapłaty, oddalając powództwo w pozostałej części. Sąd wskazał, że uwzględnieniu podlegało roszczenie o zapłatę wynagrodzenia za wykonane i zatrzymane przez pozwanych roboty budowlane, jednakże bez podatku

od towarów i usług, albowiem Spółka nie wystawiła końcowych faktur VAT obejmujących ten podatek, a ponadto nie udowodniła, że zapłaciła tę daninę publicznoprawną. Sąd pierwszej instancji podniósł także, że stronie odstępującej od umowy wzajemnej, nie przysługuje określone umową wynagrodzenie za wykonane roboty, lecz - zgodnie z art. 494 k.c. - roszczenie o zwrot świadczenia, które odstępujący spełnił, a zatem jedynie zwrot wartości wykonanych prac budowlanych netto (bez VAT). Sąd Okręgowy oddalił roszczenie o kary umowne argumentując, że były one niedopuszczalne w świetle art. 483 k.c., albowiem Spółka naliczyła je w związku z niewykonaniem przez pozwanych świadczenia pieniężnego, to jest z powodu nieuiszczenia wynagrodzenia.

Wyrok zaskarżyły apelacjami obie strony. Po ich rozpoznaniu, Sąd Apelacyjny w (...) wyrokiem z dnia 14 czerwca 2017 r. zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że zasądził od pozwanych Gminy T. i Powiatu G. solidarnie na Spółkę kwotę 177 302,10 zł z ustawowymi odsetkami za opóźnienie od dnia 27 grudnia 2011 roku, oddalając powództwo wobec tych pozwanych w pozostałym zakresie oraz zasądził od pozwanych Gminy R. i Powiatu G. solidarnie na rzecz Spółki kwotę 9.604,43 zł z ustawowymi odsetkami za opóźnienie od dnia 27 grudnia 2011 r. oddalając powództwo wobec tych pozwanych w pozostałym zakresie; orzekł także o kosztach postępowania. Sąd Apelacyjny oddalił apelację Spółki w pozostałej części oraz apelację pozwanych w całości.

W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia Sąd drugiej instancji podniósł, że powodowa Spółka wykazała podstawy faktyczne i prawne do domagania się od pozwanych kar umownych w podanych wyżej i ostatecznie zasądzonych kwotach, za uchybienie przez pozwanych ich obowiązkom umownym o charakterze niepieniężnym, a nie pieniężnym, jak to wadliwie ocenił Sąd Okręgowy. Sąd Apelacyjny nie podzielił natomiast zarzutów powodowej Spółki o błędnym nieuwzględnieniu przez Sąd Okręgowy podatku od towarów i usług od zasądzonych przez ten Sąd kwot za zrealizowane roboty budowlane. Sąd Apelacyjny argumentował, że wskutek odstąpienia od umów o roboty budowlane z dnia 11 marca 2011 r. ze skutkiem *ex tunc*, nie powstało prawo Spółki jako wykonawcy do otrzymania wynagrodzenia za roboty budowlane (które podlega opodatkowaniu VAT), lecz jedynie prawo do uzyskania - na podstawie art. 494 k.c. -

zwrotu równowartości tych prac, a zatem bez tego podatku. Sąd Apelacyjny wskazał dalej, że nie została wydana decyzja administracyjna, interpretacja podatkowa ani orzeczenie sądu dotyczące przedmiotowego podatku, wiążące Sąd przy rozpoznawaniu tej kwestii. Po analizie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm., dalej: „ustawa o VAT”) oraz regulacji zawartych w Dyrektywie Rady 2006/12/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Sąd Apelacyjny stwierdził, że skoro doszło do rozwiązania umowy, to brak jest podstawy opodatkowania wskazanym podatkiem, co prowadziło do oddalenia apelacji Spółki w zakresie żądania zmiany zaskarżonego wyroku przez zasądzenie podatku VAT od kwot przyznanych przez Sąd Okręgowy.

W skardze kasacyjnej, powodowa Spółka, zaskarżając wyrok Sądu drugiej instancji w części oddalającej jej apelację w zakresie nieuwzględnienia podatku VAT w kwocie 202.265,68 zł, zarzuciła naruszenie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT oraz art. 405 k.c. wskutek błędnego przyjęcia, że świadczenie pieniężne należne wykonawcy robót budowlanych od zamawiającego po odstąpieniu od umowy o roboty budowlane, odpowiadające wartości rynkowej wykonanych przez niego i zatrzymanych przez zamawiającego robót budowlanych, tj. korzyści majątkowej odniesionej przez inwestora, nie obejmuje podatku VAT. Formułując te zarzuty, Spółka domagała się uchylenia wyroku w zaskarżonej części i przekazania w tej części sprawy Sądowi Apelacyjnemu w (...) do ponownego rozpoznania, ewentualnie uchylenia wyroku w zaskarżonej części i wydanie orzeczenia co do istoty sprawy, uwzględniającego żądanie Spółki.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Kwestia prawna podniesiona w podstawie kasacyjnej jest zagadnieniem z pogranicza prawa administracyjnego (podatkowego) oraz prawa cywilnego materialnego. Sprowadza się do pytania, czy wynagrodzenie przysługujące wykonawcy za faktycznie zrealizowane przez niego – w oparciu o ważną umowę - roboty budowlane (a zatem bezspornie podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług), a nie wypłacone przez zamawiającego w czasie obowiązywania tej umowy i przed chwilą odstąpienia od niej przez wykonawcę z winy zamawiającego, stanowią świadczenie pieniężne podlegające opodatkowaniu

wspomnianym podatkiem, a zatem, czy wykonawca może w procesie cywilnym o zapłatę, domagać się zasądzenia od zamawiającego (inwestora) równowartości nie uzyskanego wynagrodzenia brutto (zwrotu równowartości wykonanych prac budowlanych brutto). Odpowiedź wymaga sięgnięcia do przepisów ustawy o VAT oraz odwołania się do dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych. Przytoczony w ramach podstawy kasacyjnej, art. 5 ust. 1 ustawy o VAT stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej "podatkiem", podlegają: 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju; 2) eksport towarów; 3) import towarów na terytorium kraju; 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju oraz 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. Zgodnie z art. 5 ust. 2, czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Art. 7 ust. 1 przytoczonej ustawy przewiduje, że przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również w sytuacjach wskazanych w dalszej części art. 7. Natomiast zgodnie z art. 8 ustawy o VAT, odpłatnym świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również: 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej; 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji; 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

W orzecznictwie polskich sądów administracyjnych, a także w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej) wskazuje się konsekwentnie, że przy wykładni pojęć użytych w ustawie o VAT, oraz przepisach unijnych dotyczących podatku od wartości dodanej, decydujące znaczenie mają treść, charakter i przede wszystkim skutki ekonomiczne danej czynności podlegającej opodatkowaniu, a nie jej definicja (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 marca

2015 r., I FSK 2174/13, orzeczenie ETS z dnia 20 lutego 1997 r. nr C-260/95, Commissioners of Custom and Excise a DFDS A/S). Opodatkowaniu podlega świadczenie usług na podstawie umowy nieważnej w świetle prawa cywilnego, a także świadczenie usług, nie przewidzianych wprawdzie bezpośrednio w umowie zawartej przez kontrahentów, ale faktycznie zrealizowanych w celu ich przysporzenia na rzecz zamawiającego np. robót budowlanych dodatkowych (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 marca 2015 r., I FSK 2174/13). Zwrot równowartości bezumownie wykonanych prac budowlanych należy utożsamiać z usługą podlegającą opodatkowaniu VAT (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 maja 2011 r., I FSK 743/10). Istotny jest więc sens ekonomiczny usługi, musi być ona skonkretyzowanym przysporzeniem jej wartości na rzecz jej beneficjenta, mniejsze znaczenie ma zaś to, kiedy, w jakiej formie oraz na jakiej podstawie prawnej następuje zapłata należnej wykonawcy równowartości tej usługi w pieniądzu. Co więcej, w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazano, że jeśli strony umowy podlegającej opodatkowaniu VAT wspólnie zgodzą się rozwiązać ją przed terminem, to wówczas wypłaconą na tej podstawie i w związku z rozwiązaniem umowy kwotę (rekompensatę) także należy traktować jak usługę podlegającą VAT (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2018 r., I FSK 499/16, z dnia 11 maja 2017 r., I FSK 819/15 oraz z dnia 7 lutego 2014 r. I FSK 1664/12). Argumenty te prowadzą do konkluzji, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega kwota dochodzona przez wykonawcę robót budowlanych od zamawiającego po odstąpieniu od umowy o roboty budowlane, tytułem zwrotu równowartości faktycznie zrealizowanych przez wykonawcę i nie zapłaconych przez zamawiającego, ale przez niego zatrzymanych robót budowlanych. Liczy się skutek ekonomiczny tej czynności, albowiem decyduje on o jej kwalifikacji na potrzeby podatku od towarów i usług.

W odniesieniu do zawartych w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku rozważań Sądu drugiej instancji poświęconych regulacjom dyrektywy 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.2006.347.1 ze zm.- dalej: „dyrektywa”), należy w pierwszym rzędzie zauważyć, że stosownie do art. 2 ust. 1 lit. c, opodatkowaniu VAT podlega

odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze. Świadczenie usług oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów (art. 24 ust. 1); może obejmować między innymi jedną z następujących czynności: a) przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie; b) zobowiązanie do zaniechania działania lub do tolerowania czynności lub sytuacji; c) świadczenie usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu lub z mocy prawa (art. 25). Regulacje te zostały implementowane do krajowego porządku prawnego. W opracowaniach komentatorskich objaśniających wspomnianą dyrektywę zwraca się uwagę, że zgodnie z podstawową zasadą wynikającą z artykułu 73 dyrektywy, podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dokonanie czynności mieszczącej się w katalogu czynności opodatkowanych. Użycie tego kryterium, odnoszącego się do konkretnych kwot będących przedmiotem umowy (transakcji), w definicji podstawy opodatkowania jest efektem sposobu zdefiniowania zakresu opodatkowania w ramach wspólnego systemu VAT, którym jest, zgodnie z artykułem 2 VI Dyrektywy, „odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług”. Zgodnie z powyższą definicją w przypadku transakcji dokonywanych przez podatnika podstawą opodatkowania jest zatem zapłata (wynagrodzenie) ustalona przez strony transakcji. Wyjątkowo natomiast, gdy ustalenie wynagrodzenia nie jest możliwe, np. w przypadku czynności opodatkowanych niebędących dwustronnymi transakcjami (sytuacje przewidziane w artykułach 16 i 18 oraz w artykułach 26 i 27), podstawę opodatkowania określa się przy zastosowaniu innych kryteriów, takich jak koszt wytworzenia czy wartość rynkowa. Wskazuje się także, że art. 90 przewiduje pewne odstępstwa od zasady, że podstawą opodatkowania jest nie tylko otrzymana zapłata, ale również ta, którą podatnik otrzyma. Stanowi on w ust. 1, że w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności

państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1. W literaturze przedmiotu podnosi się, że zgodnie z przytoczonym przepisem, podstawę opodatkowania obniża się w przypadku gdy - mimo iż zapłata jest należna – z różnych względów nie zostanie ona w całości lub w części uiszczona. Regulacja ta dotyczy między innymi obniżek cen (rabatów) udzielanych po wykonaniu świadczenia, a także przypadków, kiedy brak płatności następuje bez zgody dostawcy lub świadczeniodawcy usług, np. w przypadku niewypłacalności (bankructwa) kontrahentów. W przypadku odwołania lub odmowy zapłaty oraz w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy towarów lub wykonaniu usługi, państwa członkowskie zobowiązane są zapewnić podatnikom możliwość skorygowania podstawy opodatkowania odpowiadającego renegocjowanym warunkom transakcji. Natomiast w przypadku częściowego lub całkowitego braku zapłaty, będącego najczęściej wynikiem bankructwa lub niewypłacalności nabywcy towarów lub usług, decyzja o wprowadzeniu takiego rozwiązania została pozostawiona państwom członkowskim. Żadna z tych sytuacji nie występuje w niniejszej sprawie. Nie można podzielić wykładni zaproponowanej przez Sąd Apelacyjny, zgodnie z którą skoro doszło do rozwiązania umów o roboty budowlane zawartych przez strony (ściślej odstąpienia od nich przez powoda) po faktycznym wykonaniu robót budowlanych, zatrzymanych przez zamawiającego, to brak jest podstawy opodatkowania i doliczenia do zasądzonych kwot należnego podatku od towarów i usług.

W tym stanie rzeczy orzeczono, jak w sentencji (art. 398¹⁵ § 1 k.p.c.).