



Sygn. akt I CSK 550/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 17 września 2014 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Irena Gromska-Szuster (przewodniczący)

SSN Iwona Koper (sprawozdawca)

SSN Krzysztof Pietrzykowski

Protokolant Ewa Krentzel

w sprawie z powództwa K. S.A. w P.

przeciwko W. w W.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 17 września 2014 r.,

skargi kasacyjnej strony powodowej

od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)

z dnia 6 czerwca 2013 r., sygn. akt I ACa (...),

oddala skargę kasacyjną.

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 26 kwietnia 2012 r. Sąd Okręgowy w W. zasądził od pozwanej W. w W. na rzecz strony powodowej – K. Spółki Akcyjnej w P. kwotę 147 297,70 zł z ustawowymi odsetkami od dnia 23 kwietnia 2009 r.

Wyrok zapadł w następującym stanie faktycznym.

W związku z decyzją zakupu komputerów przenośnych w ramach projektu „[...] student” pozwana zwróciła się do kilku dostawców oferujących sprzęt elektroniczny przedstawiając im oparte na wcześniejszych doświadczeniach oczekiwania co do zastosowania przy planowanej transakcji tzw. zerowej stawki podatku od towarów i usług (VAT). Część oferentów, którzy nie zetknęli się dotychczas z taką praktyką i obawiali się komplikacji z tym związanych wycofała się z negocjacji. Ostatecznie pozwana wybrała jako dostawcę powodową Spółkę. Przed zawarciem umowy przedstawiciele pozwanej uzyskali w Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego (MNiSzW) ustną informację, że zastosowanie do takiej transakcji zerowej stawki VAT jest możliwe. W dniu 15 września 2007 r. strony zawarły umowę współpracy gospodarczej w której powódka zobowiązała się dostarczyć pozwanej notebooki F., zaś pozwana zobowiązała się zamówić u powódki w okresie roku akademickiego 2007/2008 500 sztuk tych notebooków. Ustalona w umowie cena jednostkowa netto określona została na kwotę 1 315,60 zł i była gwarantowana do 31 grudnia 2007 r. Rynkowa cena notebooka brutto wynosiła 2 089 zł. Cena została ustalona według stawek obowiązujących w dniu złożenia zamówienia, a strony przewidziały możliwość jej zmiany o różnicę wartości rynkowej, zakładając możliwość ponownych negocjacji. Nie budziło żadnych wątpliwości stron, że określona w umowie cena netto oznacza cenę bez podatku VAT, zaś cena brutto cenę z podatkiem VAT. Przy zawieraniu umowy przedstawiciele pozwanej bazowali na uzyskanej w MNiSzW informacji, że do tego rodzaju transakcji stosuje się zerową stawkę podatku VAT i uważali, że jeżeli nie zostanie ona oficjalnie potwierdzona to nie dojdzie do transakcji między stronami. W wykonaniu umowy pozwana wystąpiła do powodowej Spółki z zamówieniem 500 szt. komputerów F. i trzech sztuk komputerów M. wskazując, że jest ono związane z prowadzoną działalnością dydaktyczną. W zamówieniu nie wskazano

wyrażnie, że chodzi o jednostki przenośne. Zamówienie zostało przesłane także do MNiSzW. W dniu 12 listopada 2007 r. Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego wydał zaświadczenie, w którym na podstawie art. 83 ust. 14 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm. – dalej ustawa o podatku VAT) potwierdził, że wymieniony w zamówieniu sprzęt jest przeznaczony dla placówki oświatowej. Wówczas powódka rozpoczęła realizację zamówienia, stosując przy dostawie zamówionego sprzętu, zgodnie z umową, zerową stawkę podatku VAT. Kwoty z tytułu ceny dostarczonego sprzętu, wynikające z wystawionych przez powódkę faktur zostały przez pozwaną zapłacone. Jednak po pewnym czasie służby księgowe powódki zakwestionowały możliwość zastosowania zerowej stawki podatku VAT w odniesieniu do dostarczonych pozwanej komputerowych zestawów przenośnych, jako właściwej tylko dla jednostek stacjonarnych przeznaczonych dla celów dydaktycznych. Właściwa stawka dla zestawów przenośnych powinna natomiast wynosić 22%. W konsekwencji tego powódka wystawiła faktury korygujące obejmujące cenę dostarczonego sprzętu z uwzględnieniem prawidłowej stawki podatku VAT na kwotę łączną obecnie dochodzoną od pozwanej. Powódka wystąpiła też do Dyrektora Izby Skarbowej o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej stawki podatku VAT przy odpłatnej dostawie notebooków do placówki oświatowej, uzyskując potwierdzenie stanowiska o konieczności stosowania 22% stawki podatku VAT. Pozwana nie dokonała żądanej dopłaty z tytułu ceny zakupionego sprzętu.

W ocenie prawnej przytoczonych ustaleń Sąd Okręgowy uznał, że zarówno sam charakter podatku VAT, jako podatku cenotwórczego i przerzucanego tj. dającego możliwość obciążenia nim finalnego odbiorcę towarów i usług jak i treść łączącej strony umowy oraz intencje stron co do tego, że kosztami podatku obciążony byłby nabywca, czyli pozwana prowadzą do wniosku, że brak jest podstaw do obciążenia obowiązkiem odprowadzenia tego podatku wyłącznie sprzedawcy. Tym samym co do zasady powodowa Spółka może domagać się od pozwanej kwoty obejmującej podatek VAT, jako elementu ceny, do zapłaty której pozwana była zobowiązana. Wskazał nadto, że nieporozumienie związane z określeniem stawki podatku VAT spowodowała przede wszystkim pozwana, nie

wskazując w zamówieniu, że chodzi o jednostki przenośne i jakkolwiek nie można wykluczyć, że w sprawie doszło po stronie pozwanej do błędu, to nie uchyliła się ona od skutków prawnych złożonego pod wpływem błędu oświadczenia.

Wyrokiem z dnia 6 czerwca 2013 r. Sąd Apelacyjny w (...) w uwzględnieniu apelacji pozwanej zmienił wyrok Sądu Okręgowego w ten sposób, że oddalił powództwo oraz rozstrzygnął o kosztach procesu stosownie do jego wyniku.

Sąd Apelacyjny nie zaakceptował oceny Sądu Okręgowego, że do wydania nieprawidłowego zaświadczenia przez MNiSzW doszło z winy pozwanej. Stwierdził, że jeżeli strony uznały, iż zaświadczenie przesądziło w sposób wiążący należną stawkę VAT, to dokonały jego nadinterpretacji i zaniechały analizy ustawy o podatku VAT, ponieważ MNiSzW nie ma kompetencji do rozstrzygania o zastosowaniu właściwej stawki VAT. O ile można uznać, że wystawca zaświadczenia, za przyczyną pozwanej, mógł pozostawać w błędzie co do rodzaju sprzętu objętego zamówieniem pozwanej, to nie można mówić, o takim błędnym przekonaniu stron w tym zakresie. Sąd Apelacyjny podzielił zarzut naruszenia przez Sąd Okręgowy art. 65 § 2 k.c. przez nie wzięcie pod uwagę że zamiarem stron, uzgodnionym – jak wynika materiału dowodowego sprawy - jeszcze przed zawarciem umowy było zastosowanie do objętej nią dostawy zerowej stawki podatku VAT, czym pozwana wprost warunkowała zawarcie umowy. Świadczy o tym fakt wycofania się z negocjacji innych oferentów, którzy uznali taką możliwość za wątpliwą oraz kontynuowanie ich przez powódkę, która odmiennie niż inni uczestnicy negocjacji, warunek ten zaakceptowała. Powódka zgodziła się na zastosowanie zerowej stawki podatku VAT pod warunkiem dostarczenia stosownego zaświadczenia MNiSzW i warunek ten pozwana spełniła. Jako niewątpliwe, na tle dowodów z zeznań wskazanych świadków, ocenił Sąd Apelacyjny stanowisko pozwanej, którą interesowało ustalenie w umowie jedynie ceny ostatecznej i taka cena została przez strony ustalona jako cena netto w wysokości 1315, 60 zł, przy przyjęciu zerowej stawki VAT. Była to cena gwarantowana i mogła ona zgodnie z umową ulec zmianie tylko przy zmianie kursów walut podczas, gdy powódka uzasadniała żądanie pozwu zmianą stawki podatku VAT. Zdaniem Sądu Apelacyjnego nie jest tym samym uprawnione stanowisko Sądu Okręgowego, że pozwany zgodził się na zapłatę ceny z należnym

podatkiem VAT w jakiegokolwiek wysokości. Dodatkowo wskazał Sąd Apelacyjny, że strony nie mają swobody w określeniu, jaka stawka podatku jest dla danej transakcji właściwa. Obowiązek odprowadzania podatku wynika bowiem z przepisów bezwzględnie obowiązujących. Uzgodnienia stron przedmiotowej umowy nie mogły więc zwolnić powódki z odprowadzenia od zawartej transakcji podatku VAT we właściwej wysokości. Natomiast w relacji między stronami wiążąca dla cywilnoprawnych rozliczeń między nimi jest cena ustalona w umowie. Powód jako profesjonalista wystawiając faktury powinien dokonać weryfikacji umowy w zakresie należnej stawki VAT, a wiedząc że dostawa nie dotyczy sprzętu stacjonarnego, nie może przerzucać konsekwencji swojego błędu na pozwaną, niezależnie od pewnej niefrasobliwości przedstawiciela pozwanej przy zawieraniu umowy. To do powódki jako podmiotu zawodowo handlującego sprzętem komputerowym należy stosować wyższy miernik staranności.

W skardze kasacyjnej strony powodowej, opartej na podstawie naruszenia prawa materialnego skarżąca zarzuciła naruszenie art. 65 § 2 k.c. w zw. z art. 353¹ k.c. przez błędną wykładnię oraz w zw. art. 15 ust. 1 w zw. z art. 29 ust. 1 w zw. z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku VAT przez niewłaściwe zastosowanie, naruszenie art. 65 § 1 k.c. w związku z art. 353¹ k.c. i art. 5 k.c. oraz art. 15 ust. 1 w zw. z art. 29 ust. 1 w zw. z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku VAT przez niewłaściwe zastosowanie, naruszenie art. 355 § 1 i 2 k.c. w zw. z art. 471 k.c. oraz w zw. art. 15 ust. 1 w zw. z art. 29 ust. 1 w zw. z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku VAT przez niewłaściwe zastosowanie. W uzasadnieniu zarzutu naruszenia art. 65 § 2 k.c. podniosła, że w sytuacji gdy jako adresat oświadczenie woli rozumiała je inaczej niż pozwana, to oświadczenie to powinno być tak rozumiane, aby najpełniej chronić jej interes jako osoby, która działała w zaufaniu do ustalonego przez siebie sensu otrzymanego oświadczenia, a przy jego interpretacji dołożyła należytej staranności.

Skarżąca wnosiła o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi drugiej instancji do ponownego rozpoznania lub uchylenie wyroku i oddalenie apelacji pozwanej, w obu przypadkach orzeczenie o zwrocie spełnionego świadczenia tj. zapłaconych pozwanej kosztów postępowania apelacyjnego na podstawie art. 415 k.p.c. oraz o kosztach postępowania stosownie do treści wyroku.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Na tle motywów zaskarżonego wyroku i w związku z treścią zarzutów wniesionej skargi kasacyjnej w pierwszej kolejności odnieść się należy do kwestii, czy i jaki wpływ ma podatek VAT na wysokość ceny, jaką pozwana ma zapłacić powódce za dostarczony zgodnie z zamówieniem sprzęt. Podzielając stanowisko wyrażone w tym zakresie przez Sąd Apelacyjny wskazać trzeba, że podatek VAT obciąża powódkę, jako dostawcę towaru i to powódka jest podatnikiem tego podatku (art. 15 ust. 1 w zw. z art. 29 ust. 1 ustawy o podatku VAT). Podatek VAT stanowi element cenotwórczy (art. 3 ust. 2 ustawy o cenach z dnia 5 lipca 2001 r., Dz. U. Nr 97, poz. 1050), wobec czego sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę, uprawniony jest do wliczenia do niej podatku VAT należnego od tego towaru lub usługi. W takiej sytuacji praktyczną tego konsekwencją jest przerzucenie na nabywcę ciężaru opodatkowania podatkiem VAT nabytego przez niego towaru lub usługi. Zgodnie z art. 353¹ k.c. strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie, ani zasadom współżycia społecznego. W ramach przyznanej im przez prawo autonomii, od woli stron umowy zależy określenie ceny, którą nabywca ma zapłacić sprzedawcy za towar lub usługę. Strony mogą więc swobodnie umówić się co do tego, czy podatek VAT będzie, lub też nie będzie stanowił elementu ceny za sprzedany towar lub usługę. Jednak nabywca towaru lub usługi nie jest zobowiązany do zapłaty sprzedawcy ceny obejmującej podatek VAT, jeżeli umowa zawarta przez strony nie przewiduje jako elementu ceny tego podatku. Z uwagi na założenie neutralności fiskalnej dla podatnika (dostawcy towaru) wyrażającej się w tym, że ostatecznie nie jest on obciążony podatkiem VAT, podatek ten powinien być uwzględniony w ramach świadczenia, do którego zobowiązany jest odbiorca towaru, co jednak - jak już wskazano - wymaga uzgodnienia przez strony umowy. Inicjatywa w tym względzie powinna należeć przede wszystkim do podatnika, czyli dostawcy towaru. Odbiorca nie ma z mocy prawa obowiązku zapłaty dostawcy, oprócz uzgodnionej w umowie sumy tytułem ceny, kwoty równej podatkowi VAT. Przepis art. 29 ust. 3 ustawy o VAT nie może być podstawą dochodzenia przez podatnika od kontrahenta kwoty podatku, jeżeli strony nie zastrzegły w umowie, że kontrahent podatnika

obowiązany jest mu uiścić sumę odpowiadającą podatkowi VAT. Znaczenie tego przepisu, tak jak innych przepisów podatkowych ogranicza się do stosunku publicznoprawnego między podatnikiem, a organem podatkowym (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 stycznia 1998 r., I CKN 429/98, OSNC 1998, nr 9, poz. 139, uchwała Sądu Najwyższego z dnia 25 listopada 2010 r., III CZP 83/10, OSNC 2011, nr 6, poz. 66 oraz dalsze wymienionych w jej uzasadnieniu orzeczenia Sądu Najwyższego).

W tym stanie rzeczy, odpowiedzi na pytanie, czy pozwana zobowiązana jest do zapłacenia powódce, jako elementu ceny za sprzedany towar, kwoty odpowiadającej podatkowi VAT należnemu od tej sprzedaży (w stawce 22%), poszukiwać należy w treści zawartej przez strony umowy. Według ustaleń stanowiących podstawę zaskarżonego wyroku strony umówiły się, że pozwana zapłaci powódce cenę netto za dostarczone notebooki. Przez cenę netto strony rozumiały cenę bez podatku VAT. Umowa, w swoim pisemnym brzmieniu nie zawiera pozytywnego stwierdzenia, że pozwana będzie zobowiązana do zapłacenia powódce - w ramach ceny - kwoty odpowiadającej należnemu podatkowi VAT od tej sprzedaży, co jak trafnie przyjął Sąd Apelacyjny oznacza, że wolą stron nie było włączenie do ceny, jako jej składnika, tego podatku. U podstaw takiego ukształtowania ceny leżało przekonanie stron w chwili zawierania umowy, że stawka podatku VAT należna od dostawy objętego nią sprzętu wynosi 0%. Powódka nie może zaś skutecznie domagać się od pozwanej zapłacenia wynagrodzenia za dostarczony towar w wysokości nie wynikającej z zawartej umowy. Bezpodstawnie tym samym zarzuca skarżąca, że rezultat dokonanej przez Sąd Apelacyjny wykładni stoi w całkowitej sprzeczności z tym co strony, będące profesjonalistami, zapisały w umowie.

Jak wskazał Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 29 czerwca 1995 r., III CZP 66/95, OSNC 1995, nr 12, poz. 168), na tle art. 65 k.c. należy przyjąć kombinowaną metodę wykładni, opartą na kryteriach subiektywnym i obiektywnym, która daje pierwszeństwo takiemu znaczeniu oświadczenia woli, jakie rzeczywiście łączyły z nim strony w chwili jego złożenia. Dopiero jeżeli okaże się, że strony rozbieżnie pojmowały treść złożonego oświadczenia woli, to jego treść ustala się według wzorca

obiektywnego, co oznacza przypisanie mu takiego znaczenia, jakie mógł z niego wyinterpretować starannie działający adresat tego oświadczenia, przy uwzględnieniu okoliczności jego złożenia, zasad współżycia społecznego i ustalonych zwyczajów.

Na tle motywów zaskarżonego wyroku nie budzi wątpliwości, że w chwili złożenia oświadczeń woli strony jednakowo rozumiały sens użytego w umowie zwrotu ceny netto, jako ostatecznej ceny ustalonej przy uwzględnieniu 0% stawki podatku VAT, pozostając wówczas w przekonaniu, że jest to stawka właściwa dla objętej umową czynności. Przekonanie to, jak podnosi się także w skardze kasacyjnej, powódka przyjęła polegając na świadectwie pozwanej i pozostawała w nim także w dacie wykonania dostawy. Pojmowany przez strony zgodnie sens oświadczenia woli w chwili jego złożenia, łączący się z tak rozumianym określeniem ceny trzeba więc uznać za wiążący, co wyłącza potrzebę odwoływania się do sensu oświadczenia woli ustalonego na podstawie przypisania normatywnego, tj. według tego, jak adresat tj. powódka sens ten rozumiał i rozumieć powinien, przy uwzględnieniu dalszych okoliczności właściwych dla tej metody wykładni, do których odwołuje się skarżąca.

Z przytoczonych względów, wniesiona skarga kasacyjna, której podstawa okazał się nieuzasadniona, podlegała oddaleniu stosownie do art. 398¹⁴ k.p.c.