

1. Ustanowienie użytkowania wieczystego oraz jego zbycie na podstawie art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT jest dostawą usług, co z kolei przesądza o tym, że wszelkie opłaty za ustanowienie użytkowania wieczystego oraz jego przeniesienie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT jako kwoty należne z tytułu dostawy usług. Opłaty roczne jako wynagrodzenie za ustanowienie użytkowania wieczystego również podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

2. Podatek od towarów i usług jako podatek obciążający konsumenta powinien być doliczany do opłat za użytkowanie wieczyste, których wysokość wynikająca z przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami winna być traktowana jako wartość netto.

166380

Dz.U.04.261.2603: art. 72; art. 73

Dz.U.04.54.535: art. 8 ust. 1

Przewodniczący: Sędzia WSA Jakub Pinkowski.

Sędziowie: NSA Krystyna Chustecka, Asesor WSA Sylwester Golec (spr.).

Protokolant: Lidia Wasilewska.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 5 października 2005 r. sprawy ze skargi Starostwa Powiatowego w G. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 maja 2005 r. w przedmiocie pisemnej interpretacji co do sposobu zastosowania prawa podatkowego w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług ustalonej opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego gruntów należących do Skarbu Państwa

1) uchyla zaskarżoną decyzję,

2) stwierdza, że uchylona decyzja nie może być wykonana w całości,

3) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie na rzecz strony skarżącej kwotę 240 zł (dwieście czterdzieści złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Starostwo Powiatowe w G. w dniu 27 stycznia 2005 r. wystąpiło do Naczelnika Urzędu Skarbowego w G. z pisemnym wnioskiem o udzielenie na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.; w dalszej części uzasadnienia powoływanej jako O.p.) interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w sprawie indywidualnej. We wniosku Starostwo zwracało się o udzielenie informacji co do sposobu obliczania podatku od towarów i usług należnego od opłat rocznych za użytkowanie wieczyste ustanowione przed dniem 1 maja 2004 r., to jest przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.; w dalszej części uzasadnienia powoływanej jako ustawa o VAT). Starostwo wyjaśniało, że zgodnie z art. 71 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r. Nr 261, poz. 1603 z późn. zm.; w dalszej części uzasadnienia powoływanej jako u.g.n.) za oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste pobiera się pierwszą opłatę oraz opłaty roczne. Wysokość opłaty rocznej ustalana jest według stawki procentowej od wartości nieruchomości określonej zgodnie z postanowieniami art. 67 u.g.n. Od dnia wejścia w życie powołanej ustawy o VAT użytkowanie wieczyste na podstawie art. 8 ust. 1 pkt 1 zostało uznane za podlegającą opodatkowaniu dostawę usług. Przed tą datą, pod rządami "starej ustawy o VAT" użytkowanie wieczyste nie podlegało w ogóle opodatkowaniu. W związku z tym Starostwo wnosiło o wyjaśnienie, czy do dnia 1 maja 2004 r. do ustalonych przed tą datą opłat rocznych za użytkowanie wieczyste należy doliczać podatek według stawki 22%, uznając, że ustalona opłata stanowi cenę netto za dostarczaną usługę czy też opłatę należy traktować jako cenę brutto zawierającą podatek. Zdaniem Starostwa właściwe jest pierwsze rozwiązanie, według którego ustalona opłata od dnia objęcia jej opodatkowaniem stanowi cenę netto usługi, do której dostawca - Starostwo ma obowiązek doliczać podatek.

Postanowieniem z dnia 1 marca 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G. stanowisko Starostwa wyrażone w opisanym wniosku o udzielenie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego uznał za nieprawidłowe. W uzasadnieniu postanowienia organ podatkowy stwierdził, że zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania jest obrót, którym jest kwota należna ze sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Ponadto organ wskazał, że zgodnie z § 3a rozporządzenia Ministra Finansów z

dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970 ze zm.; w dalszej części uzasadnienia zwanego rozporządzeniem wykonawczym) w przypadku oddania w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowych obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu płatności poszczególnych opłat pobieranych z tego tytułu. Przepis ten został uchylony przez § 1 pkt 2 rozporządzenia z dnia 28 stycznia 2005 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 17, poz. 150) zmieniającego rozporządzenie wykonawcze z dnia 15 lutego 2005 r., z tych względów zdaniem organu wartość opłat rocznych za użytkowanie wieczyste, które zostały ustalone przed dniem 1 maja 2004 r., należy traktować jako kwoty brutto zawierające należny podatek od towarów i usług.

No to postanowienie Starostwo wniosło zażalenie do Dyrektora Izby Skarbowej w W. W uzasadnieniu zażalenia Starostwo podnosiło, że art. 72 u.g.n. nie dopuszcza możliwości zmniejszenia naliczonych opłat rocznych za użytkowanie wieczyste o kwoty podatku od towarów i usług naliczone według stawki 22%. Ponadto podatnik wskazywał, że zastosowanie się przez niego do wykładni zawartej w zaskarżonym postanowieniu spowoduje zmniejszenie dochodów budżetu powiatu z tytułu opłat rocznych za użytkowanie wieczyste o 22% należnego od nich podatku.

Dyrektor Izby Skarbowej w W. decyzją z dnia 16 maja 2005 r. utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w G. W uzasadnieniu decyzji organ w pełni podzielił argumentację zawartą w rozstrzygnięciu organu pierwszej instancji.

Na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej Starostwo wniosło skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Strona skarżąca zaskarżonej decyzji zarzuciła naruszenie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT i przepisów art. 72, art. 67 i art. 150 ust. 5 u.g.n., twierdząc, że użytkowanie wieczyste wynika z decyzji wojewody a nie z umowy cywilnoprawnej, a zatem na podstawie powołanego przepisu strona skarżąca nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu opłat za użytkowanie wieczyste.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie zarzuty w niej podniesione uznał za bezzasadne i wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna.

W rozpoznanej sprawie organy podatkowe, powołując się na treść przepisu art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, stwierdziły, że w przypadku gdy cena usługi została ustalona w okresie, kiedy dostawa tej usługi nie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT i to w warunkach uniemożliwiających jej zmianę, to po objęciu dostawy tej usługi opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług wskutek działań prawodawcy zmieniającego dotychczasowe przepisy, podatek VAT od sprzedaży tej usługi należy obliczać, traktując ustaloną cenę za usługę jako cenę brutto, to jest cenę zawierającą w sobie kwotę należnego podatku. W badanej sprawie przedmiotem interpretacji na podstawie art. 14a ust. 1 O.p. był sposób naliczania podatku należnego od opłat rocznych za użytkowanie wieczyste. Opłaty te zostały ustalone w okresie, kiedy nie podlegały w ogóle opodatkowaniu podatkiem VAT, gdyż w świetle wówczas obowiązujących przepisów użytkowanie wieczyste nie było usługą, a także nie było towarem. W obowiązującej obecnie ustawie o VAT w art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT ustawodawca postanowił, że przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się 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 przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej. Na podstawie art. 16c pkt 1 w związku z art. 16b ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) oraz art. 22c pkt 1 w związku z art. 22b ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) użytkowanie wieczyste należy uznawać za wartość niematerialną i prawną. Z tego względu ustanowienie użytkowania wieczystego oraz jego zbycie na podstawie art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT jest dostawą usług, co z kolei przesądza o tym, że wszelkie opłaty za ustanowienie użytkowania wieczystego oraz jego przeniesienie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT jako kwoty należne z tytułu dostawy usług. Opłaty roczne jako wynagrodzenie za ustanowienie użytkowania wieczystego również podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Jak wskazywała strona skarżąca w przypadku ustalonych wcześniej opłat za użytkowanie wieczyste zmiana ich wysokości nie może nastąpić w dowolnym momencie wybranym przez oddającego nieruchomość w użytkowanie wieczyste, gdyż zgodnie z treścią art. 77 ust. 1 u.g.n. aktualizacja wysokości tych opłat może nastąpić jedynie w przypadku wzrostu wartości nieruchomości. Zatem nie można było zgodzić się z zawartym w zaskarżonej decyzji poglądem organu, że strona skarżąca chcą zachować

uprawnienie do osiągania przychodów z opłat za użytkowanie wieczyste na dotychczasowym poziomie (sprzed opodatkowania) może po prostu zaktualizować opłatę za użytkowanie w ten sposób, że powiększy ją o należny podatek.

W rozpoznanej sprawie organy nie wzięły pod uwagę, że przepis art. 29 ust. 1 ustawy o VAT na gruncie polskiego prawa realizuje wprost zasadę konsumpcyjnego charakteru podatku od towarów i usług. Zawarte w tym przepisie stwierdzenie, że obrotem, który stanowi podstawę opodatkowania, jest kwota należna ze sprzedaży pomniejszona o kwotę należnego od tej sprzedaży podatku oznacza, że należny od sprzedaży podatek zawarty jest w cenie, którą płaci nabywca towaru lub usługi, a zatem regulacja ta skutkuje tym, że ciężar ekonomiczny podatku przerzucony zostaje na konsumenta-nabywcę. Jeżeli nabywca jest ostatnim podmiotem dokonującym obrotu danym towarem lub usługą, to on poniesie koszt ekonomiczny podatku, gdyż zapłaci cenę towaru bądź usługi, w której zawarty jest podatek. Gdyby omawiany przepis stanowił, że obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, to ciężar ekonomiczny podatku spadałby na podmiot dokonujący sprzedaży - podatnika, a nie na nabywcę, gdyż podatek nie powiększałby kwoty należnej z tytułu sprzedaży - ceny. W przypadku wielofazowego obrotu tym samym towarem lub usługą każdy ze sprzedających -dokonujących obrotu ponosiłby ciężar ekonomiczny podatku występującego w realizowanej przez niego fazie obrotu, a nabywca nie miałby prawa do obniżenia należnego od niego podatku o podatek naliczony przy zakupie, ponieważ podatek naliczony by w ogóle nie występował, gdyż nabywca nie ponosiłby ciężaru tego podatku, nie płaciłby go w cenie towaru lub usługi, a zatem nie mógłby go odliczać. W takim modelu opodatkowania obrotu podatek miałby charakter kaskadowy i z każdą fazą obrotu podatek by wzrastał i płacony byłby na każdym etapie obrotu, gdyż nie dość, że nie miałby charakteru konsumpcyjnego, to z powodu braku możliwości potrącenia od podatku należnego podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu, nie byłby też neutralny dla obrotu.

Skoro z przepisu art. 29 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podatek jest wliczany w cenę towaru lub usługi, a podatnik ma obowiązek podatek ten rozliczyć przed organem podatkowym, to wartość netto usługi lub towaru musi stanowić kwotę, która zapewni podatnikowi pokrycie kosztu wytworzenia lub nabycia towaru lub usługi, a także jego zysk z ich sprzedaży - marżę. To z kolei w połączeniu z uprawnieniem podatnika do obniżki podatku należnego o podatek naliczony zawarty w zakupach stanowiących koszty poniesione w celu wygenerowania przez podatnika opodatkowanego obrotu pozwala na nadanie podatkowi cechy neutralności, której treścią jest rzeczywiste opodatkowanie u danego podatnika tylko przyrostu wartości netto towarów i usług sprzedawanych przez podatnika. Z tego względu wartość netto jest kwotą, która ze względów ekonomicznych winna być uzyskana przez podatnika i podatnicy, ustalając cenę sprzedaży towarów lub usług, muszą ją tak kalkulować, ażeby obliczona od tych cen na podstawie art. 29 ust. 1 ustawy o VAT podstawa opodatkowania zapewniała im zwrot kosztów poniesionych w celu prowadzenia sprzedaży, a także uzyskanie założonego przez podatnika zysku. Skoro omawiany przepis determinuje opisany sposób kalkulacji cen towarów i usług przez podatników podatku od towarów i usług, to w sytuacji gdy przepisy prawa określają ceny towarów lub usług bez zapewnienia podatnikom możliwości realizacji zasady neutralności podatku oraz jego konsumpcyjnego charakteru, to ceny te należy traktować jako ceny netto. Tego rodzaju sytuacja występuje w przypadku opłat za użytkowanie wieczyste.

Omawiany przepis jest zgodny z przepisami zawartymi w I i VI Dyrektywach Rady Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej. W preambule I Dyrektywy Rada sformułowała w stosunku do państw członkowskich obowiązek wprowadzenia do ich ustawodawstwa przepisów ustanawiających podatki pośrednie, które wyeliminują wielofazowe podatki kaskadowe, ograniczające zasady wolnej konkurencji oraz swobodny przepływ towarów i usług. Rada stwierdziła, że cele te mogą być zrealizowane przez przyjęcie przez państwa członkowskie wspólnego systemu podatku od towarów i usług. W zdaniu drugim art. 2 I Dyrektywy Rada postanowiła, że podatek od towarów i usług będzie miał charakter potrącalny i że będzie wliczany do ceny towarów lub usług. W zdaniu trzecim postanowiono, że podatek ten będzie stosowany aż do poziomu sprzedaży detalicznej łącznie z tym poziomem. Przepisy VI Dyrektywy regulujące podstawę opodatkowania - tytuł VIII nie zawierają regulacji analogicznej do art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, to mimo tego jednak z innych przepisów tej dyrektywy, a w szczególności przepisów tytułu XI, regulujących prawo do odliczenia podatku wynika, że podatek od wartości dodanej jest wliczany w cenę towaru i usługi i jego ekonomiczny koszt ponosi nabywca towaru lub usługi, co z kolei uprawnia go do odliczenia tego podatku od podatku należnego od obrotów realizowanych przez niego w dalszej kolejności. Regulacje prawa wspólnotowego w zakresie podatku od wartości dodanej mogą stanowić podstawę wykładni przepisów polskiej ustawy o VAT, gdyż od dnia przystąpienia naszego kraju do Unii Europejskiej polskie przepisy o podatku od towarów i usług muszą być zgodne z regulacjami

wspólnotowymi w tym zakresie, tworząc jednolity zharmonizowany system wspólnotowego podatku od wartości dodanej.

W świetle powyższych rozważań należało stwierdzić, że konsumpcyjny charakter podatku VAT skutkuje tym, że w przypadku objęcia sprzedaży określonych towarów lub usług dotychczas nieopodatkowanych obowiązkiem podatkowym ciężar podatku ponosi nabywca, płacąc wyższą cenę za nabywane towary lub usługi, taka sama sytuacja występuje w przypadku wzrostu stawek podatkowych.

Z tych względów należało stwierdzić, że podatek od towarów i usług jako podatek obciążający konsumenta powinien być doliczany do opłat za użytkowanie wieczyste, których wysokość wynikająca z przepisów u.g.n. winna być traktowana jako wartość netto.

Zawarty w skardze zarzut naruszenia zaskarżoną decyzją art. 15 ust. 6 ustawy o VAT należało uznać za niezasadny, gdyż w toku postępowania przed organami podatkowymi strona skarżąca nie występowała o interpretację tego przepisu, zatem Sąd, oceniając zaskarżoną decyzję, na dzień jej wydania nie mógł odnieść się do tego zarzutu.

W tym stanie rzeczy należało uznać, że zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem przepisu art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, które miało wpływ na wynik sprawy.

Mając powyższe na uwadze na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a, art. 152 i art. 200 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) orzeczono jak w sentencji.