



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Zastępca
Rzecznika Praw Obywatelskich

Stanisław TROCIUK

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00
Fax 827 64 53

Warszawa, 7 czerwca 2002 r.

35581

RPO-392252-VI/01/BP

Pani
dr Irena Ożóg
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowna Pani Minister

Pozwalam sobie przedstawić Pani Minister następujący problem dotyczący uregulowań wynikających z ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Chodzi o możliwość odliczenia podatku VAT, wynikającego z faktur stwierdzających nabycie usługi.

Zgodnie z art. 4 pkt 1 i 2 w związku z art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym opodatkowaniu podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przez towary rozumie się rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności określonych w art. 2, które wymienione są w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej; przez usługi rozumie się natomiast usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, roboty budowlano-montażowe, sprzedaż praw lub udzielanie licencji i sublicencji w rozumieniu przepisów prawa własności przemysłowej, udzielanie licencji lub upoważnianie do korzystania z licencji oraz przeniesienie autorskiego prawa majątkowego w rozumieniu przepisów prawa autorskiego - w odniesieniu do programu komputerowego.

Art. 54 ust. 1 ustawy o VAT stanowi, iż do dnia 31 grudnia 2002 r. towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 2, nie wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, podlegają opodatkowaniu stawką 22% podatku VAT.

Jednocześnie art. 54 ust. 4 ustawy o VAT stanowi, iż do dnia 31 grudnia 2002 r. do celów poboru podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, stosuje się klasyfikacje statystyczne obowiązujące przed dniem 1 lipca 1997 r.

W przedmiocie opodatkowania VAT znalazły się też w pewnym sensie czynności nie podlegające opodatkowaniu. Art. 33 ust. 1 ustawy o VAT stanowi bowiem, iż w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest zobowiązana do jego zapłaty także wówczas, gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku.

Wymienione powyżej przepisy wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 kwietnia 2001 r. sygn. akt K 32/99 zostały uznane za zgodne z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku tym stwierdził m.in., iż „Zamieszczenie towaru i usługi w klasyfikacjach niewątpliwie rozstrzyga o objęciu obrotu nimi opodatkowaniem. Nie oznacza to jednak, że czynności dotyczące towarów i usług nie wymienionych w klasyfikacjach są wolne od podatku. W tych przypadkach decydująca jest odpowiedź na pytanie czy konkretny przedmiot stanowi towar (jest rzeczą ruchomą, energią itd.) oraz, czy konkretne odpłatne działanie (aktywność) podmiotu może być zakwalifikowane jako usługa według potocznego rozumienia tego słowa”.

Tym samym w opinii Trybunału Konstytucyjnego klasyfikacje statystyczne, jakkolwiek są pomocne przy określaniu przez podatnika przedmiotu opodatkowania, to w przypadku czynności nietypowych, rzadko spotykanych w obrocie, mogą się okazać niewystarczające, a oceny dokonywanej czynności podatnik powinien dokonać na bazie potocznego rozumienia pojęcia usługa.

Zgodnie z pismem Podsekretarza Stanu Jana Rudowskiego z dnia 21 września 1999 r. znak PP1/7209-108/99/TS wydanym na podstawie art. 14 § 1 Ordynacji „Ustanowienie odpłatnego użytkowania, jako ograniczonego prawa rzeczowego, o którym mowa w art. 252-284 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.), nie jest czynnością wymienioną w art. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

Stanowisko to zostało opublikowane w Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów Nr 1(31)2000.

Tak więc - w wykładni Ministra Finansów - ustanowienie odpłatnego użytkowania nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Mimo to w praktyce dochodzi do rozbieżności w decyzjach podatkowych.

Zgodnie z art. 252 Kodeksu cywilnego rzecz można obciążyć prawem do jej używania i do pobierania pożytków (użytkowanie). Instytucja użytkowania służyła i służy nadal korzystaniu z cudzej rzeczy i pobieraniu jej pożytków.

W obrocie gospodarczym pomiędzy uczestnikami tego obrotu ustanowienie użytkowania spełnia funkcję podobną do dzierżawy z tym, że ze względu na obowiązujący w odniesieniu do takiej umowy reżim prawny dotyczący przedmiotowych praw rzeczowych daje ona użytkownikowi mocniejszą pozycję od dzierżawcy czy najemcy. W praktyce przyczyną ustanowienia użytkowania może też być ograniczenie możliwości wypowiedzenia tego prawa przez właściciela, czego nie gwarantuje umowa dzierżawy zawarta na okres dłuższy niż 30 lat.

Zgodnie z opinią Urzędu Statystycznego w Warszawie „usługi polegające na ustanowieniu przez „właściciela” na rzecz „Spółki” prawa użytkowania gruntu oraz budynków niemieszkalnych znajdujących się na tym gruncie, za które „Spółka” obowiązana jest płacić właścicielowi miesięczny czynsz - mieszczą się pod symbolem PKWiU 70.20.12 „Usługi w zakresie wynajmowania lub dzierżawienia nieruchomości o charakterze niemieszkalnym na własny rachunek” (KWiU 70.20.12)”.

Strony umów o ustanowienie użytkowania traktują tę czynność jako „usługę”. Wynika to z gospodarczego przeznaczenia tego prawa i skutków, jakie wywołuje ono w sferze prawa podatkowego. Użytkownik dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej korzysta z cudzej rzeczy ruchomej czy nieruchomości ponosząc z tego tytułu opłaty (czynsz), stanowiący, co do zasady, koszt uzyskania przychodu. Dla celów podatku dochodowego od osób prawnych użytkowanie nie stanowi bowiem wartości niematerialnej i prawnej. Wydatki związane z wykonywaniem tego prawa traktowane są identycznie jak wydatki na najem czy dzierżawę.

Jakkolwiek kontrargumentem Ministra Finansów może być w tym przypadku stwierdzenie, iż mamy do czynienia z dwoma rodzajami podatku, a katalog wartości niematerialnych i prawnych zawarty w art. 16b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) ma charakter zamknięty, to jednak do wartości niematerialnych i prawnych zaliczono np. spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego czy spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, a nie zaliczono użytkowania w rozumieniu art. 252 Kodeksu cywilnego.

Tak więc biorąc pod uwagę art. 2 ust. 1, art. 4 pkt 2 ustawy o VAT oraz tezy zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 kwietnia 2001 r. ustanowienie odpłatnego użytkowania, na gruncie przepisów ustawy o VAT może być także traktowane jak usługa.

Za taką kwalifikacją użytkowania dla celów podatku od towarów i usług może przemawiać stanowisko organów statystycznych, jak i przeznaczenie gospodarcze tego prawa w przypadku, gdy użytkowanie ustanawiane jest przez jeden podmiot gospodarczy na rzecz innego podmiotu gospodarczego w celu umożliwienia temu drugiemu korzystania

z nieruchomości dla celów prowadzonej działalności gospodarczej - a to nie zgadza się z wykładnią prawa dokonaną przez b. wiceministra Jana Rudowskiego. Oczywiście - w świetle dotychczasowej praktyki - Minister Finansów może obniżyć stawkę podatku, ale w innym trybie.

Z tych motywów uprzejmie proszę Panią Minister o zajęcie stanowiska czy nadal aktualna jest wykładnia dokonana przez b. Wiceministra Jana Rudowskiego. Otrzymuję bowiem sprzeczne wnioski w tej materii.

Oczekując odpowiedzi

Z poważaniem

/-/