

## Skutki prawne w podatku od towarów i usług przekształcenia użytkowania wieczystego w prawo własności w świetle wyroku TSUE z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie Gmina Wrocław przeciwko Dyrektorowi KIS, C-604/19

Legal effects in the Value Added Tax of the transformation of perpetual usufruct into ownership in the light of the judgment of the CJEU of 25 February 2021, Municipality of Wrocław against the Director of KIS, C-604/19

Правовые последствия налога на добавленную стоимость от преобразования вечного пользования в право собственности в свете решения Суда Европейского Союза от 25 февраля 2021 года, Гмина Вроцлав против директора Национальной налоговой информации (KIS), C-604/19

Правові наслідки перетворення безстрокового користування у праві власності на податок на товари та послуги згідно рішення ТСЄН від 25 лютого 2021 р., Вроцлавська громада проти директора KIS, C-604/19

**KATARZYNA KOPYŚCIAŃSKA**

Dr hab., prof. Uniwersytetu Wrocławskiego

e-mail: katarzyna.kopyscianska@uwr.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1955-5949>

**Streszczenie:** W dniu 5 października 2018 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów. Na mocy powołanej ustawy z dniem 1 stycznia 2019 r. m.in. gminy przestały być właścicielami gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe, które pozostawały w użytkowaniu wieczystym, a dotychczasowi użytkownicy wieczysti stali się z mocy prawa właścicielami przedmiotowych gruntów. Z tytułu przekształcenia, nowi właściciele nieruchomości zobowiązani zostali do ponoszenia tzw. „opłaty przekształceniowej”, wnoszonej do 31 marca każdego roku przez okres 20 lat, licząc od dnia przekształcenia, lub w postaci określonej opłaty jednorazowej. Na tle tak zmienionej regulacji prawnej pojawiło się zasadnicze pytanie, czy przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa, takie jak w okolicznościach przedmiotowej sprawy, stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a w zw. z art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE.

**Słowa kluczowe:** VAT, podatek od towarów i usług, opłata przekształceniowa, użytkowanie wieczyste, prawo własności, TSUE, pytanie prejudycjalne

**Summary:** On 5 October 2018, the Act of 20 July 2018 on the transformation of the right of perpetual usufruct of land developed for housing purposes into the ownership right to this land entered into force. Pursuant to the Act, as of 1 January 2019, the commune and other entities ceased to be the owners of land developed for residential purposes, which remained in perpetual usufruct, and the existing perpetual usufructuaries became, by operation of law, the owners of the land in question. Due to the transformation, the new property owners were obliged to pay the so-called “conversion fee”, payable by 31 March of each year for a period of 20 years from the date of conversion or as a specific one-off fee. In view of the amended legal regulation, a fundamental question

arose whether the conversion of the right of perpetual usufruct into the right of ownership of real estate by operation of law, such as in the circumstances of the case at hand, constitutes a supply of goods within the meaning of Article 14 (2) (a) in conjunction with Article 2 (1) (a) of Directive 2006/112/WE.

**Key words:** VAT, tax on goods and services, transformation fee, perpetual usufruct, property right, CJEU, question for a preliminary ruling

**Резюме:** 5 октября 2018 года вступил в силу Закон от 20 июля 2018 года о преобразовании права вечного пользования землей, застроенной для жилищного строительства, в право собственности на такую землю. В соответствии с этим законом с 1 января 2019 года, в частности, муниципалитеты перестают быть собственниками земли, застроенной для жилищного строительства, которая оставалась в вечном пользовании, а предыдущие владельцы вечного пользования становятся собственниками данной земли по закону. В связи с преобразованием новые владельцы недвижимости обязаны уплатить так называемый «преобразовательный сбор», подлежащий уплате до 31 марта каждого года в течение 20 лет, начиная с даты преобразования, или в виде определенного единовременного сбора. На фоне измененного таким образом правового регулирования возник фундаментальный вопрос о том, является ли преобразование права вечного пользования в право собственности на недвижимое имущество по закону (как в обстоятельствах данного дела) реализацией товаров в понимании Статьи 14 (2) (a) в сочетании со Статьей 2 (1) (a) Директивы 2006/112.

**Ключевые слова:** НДС, налог на добавленную стоимость, «преобразовательный сбор», вечное пользование, право собственности, Суд Европейского Союза, преюдициальный вопрос

**Резюме:** 5 жовтня 2018 року набув чинності Закон від 20 липня 2018 року про перетворення права безстрокового користування земельною ділянкою, забудованою для житла, у право власності на цю земельну ділянку. Відповідно до Закону з 1 січня 2019 р. в т.ч. громади перестали бути власниками земель, забудованих для житлових потреб, які залишалися у безстроковому користуванні, а існуючі постійні користувачі стали за законом власниками цієї землі. У зв'язку з перетворенням нові власники майна були зобов'язані нести т. зв. «Оплати за перетворення», що сплачуються до 31 березня кожного року протягом 20 років від дати конвертації, або у вигляді окремої одноразової плати. З огляду на змінене правове регулювання виникло принципове питання, чи є перетворення права безстрокового користування нерухомим майном у право власності на нерухоме майно в силу закону, як, наприклад, у даному випадку, постачанням товарів у розумінні ст. 14 абзац. 2 літ. а) у зв'язку зі ст. 2 абзац. 1 літ. а) Директиви 2006/112.

**Ключові слова:** ПДВ, податок на товари та послуги, оплата за перетворення, безстрокове користування, право власності, ТСЇН, преюдиціальне питання

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony został do TSUE przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, w związku ze skargą Gminy Wrocław na indywidualną interpretację podatkową Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (KIS). Co istotne, z uwagi na stosunkowo krótki okres obowiązywania przepisów dotyczących przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności, nie została jeszcze wypracowana szersza praktyka sądów administracyjnych w tym zakresie.

Spór w sprawie będącej przedmiotem analizy sprowadzał się do określenia, czy opłaty przekształceniowe powinny uwzględniać podatek, czy też są poza zakresem VAT. Gmina Wrocław wskazywała, że czynność przekształcenia prawa użytkowania

wieczystego gruntów w prawo własności gruntów, dla których prawo to ustanowiono, stanowi kontynuację dokonanej już dostawy towarów (czyli oddania w użytkowanie wieczyste). Gmina podkreśliła ponadto, że sprzedaż prawa własności nieruchomości gruntowej na rzecz jej użytkownika wieczystego nie stanowi dostawy towarów ani innej czynności opodatkowanej. Stanowi zmianę tytułu prawnego do nieruchomości, pozostającą bez wpływu na dotychczasowy zakres władztwa nad rzeczą. Zmiana tytułu prawnego do nieruchomości nie stanowiła dostawy towarów rozumianej jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Taką czynnością było już bowiem ustanowienie prawa użytkowania wieczystego. Przekształcenie tego prawa we własność, tak istotne z punktu widzenia prawa cywilnego, na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług<sup>1</sup> nie ma aż tak istotnego znaczenia.

Tym samym w ocenie Gminy Wrocław przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności jest odrębną transakcją, ale uznanie tej transakcji za dostawę towaru na gruncie ustawy o podatku od towarów nie jest możliwe, gdyż dostawa miała już miejsce w przeszłości. To wówczas doszło do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Tymczasem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydanej interpretacji indywidualnej wskazywał, że opłaty przekształceniowe podlegają VAT jako odpłatność z tytułu ustanowienia prawa użytkowania wieczystego, przy czym samo przekształcenie prawa nie stanowi odrębnej dostawy towaru, lecz jest kontynuacją ustanowienia prawa użytkowania wieczystego – przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel wystąpiło tylko raz<sup>2</sup>.

Nie sposób w tym miejscu nie odnieść się do tak brzmiącego uzasadnienia Dyrektora KIS. Czy faktycznie opłata może stanowić przedmiot podatku od towarów i usług? Z literalnego brzmienia art. 5 ustawy o podatku od towarów wynika raczej bezspornie, że opodatkowaniu tym podatkiem podlegają określone rodzaje czynności. Dziwi zatem, że organ wydający interpretację indywidualną w zakresie przedmiotowym podatku od towarów i usług dostrzega również opłaty.

Na tle przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zdarzenia przyszłego, wskazanego w skardze do sądu administracyjnego, WSA we Wrocławiu powziął wątpliwości co do kwalifikacji podatkowej opłat z ww. tytułu i skierował następujące pytania prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej:

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r. poz. 685.

<sup>2</sup> Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 14 grudnia 2018 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.888.2018.2.KO.

- 1) Po pierwsze, czy przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa, takie jak w okolicznościach przedmiotowej sprawy, stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a w zw. z art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej?
- 2) Po drugie, w razie odpowiedzi negatywnej na pytanie pierwsze, czy przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 w zw. z art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy 112 podlegającą opodatkowaniu VAT?
- 3) Po trzecie, czy Gmina pobierając opłaty z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa, takie jak w okolicznościach przedmiotowej sprawy, działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 w zw. z art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy 112, czy w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy 112?<sup>3</sup>

W dniu 25 lutego 2021 r. TSUE wydał wyrok w sprawie C-604/19<sup>4</sup>, Gmina Wrocław przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, którym rozstrzygnął zasadnicze wątpliwości dotyczące kwalifikacji przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności na gruncie podatku od towarów i usług. Jednakże odpowiedź TSUE na dotychczas postawione pytania doprowadziła do powstania nowych zagadnień wymagających wyjaśnienia.

Wyrok TSUE jest w tym zakresie zbieżny z wydaną w ubiegłym roku opinią Rzecznika Generalnego Juliane Kokott<sup>5</sup>, która już wówczas wskazała, że na kwalifikację podatkową opłat pobieranych przez samorządy nie wpływa okoliczność przeniesienia własności na dotychczasowego użytkownika wieczystego. Rzecznik zaproponowała TSUE udzielenie następujących odpowiedzi na przedstawione pytania prejudycjalne:

- 1) Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa, takie jak w przedmiotowej sprawie, stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 w zw. z art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112, podlegającą opodatkowaniu VAT.
- 2) Pobierając opłaty z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa, takie jak w okolicznościach przedmiotowej sprawy, Gmina działa w charakterze podatnika w rozumieniu

<sup>3</sup> Postanowienie WSA we Wrocławiu, I SA/Wr 295/19, LEX nr 2691246.

<sup>4</sup> Wyrok TSUE z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie Gmina Wrocław przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, C-604/19, ECLI:EU:C:2021:132.

<sup>5</sup> Pkt 55 opinii.

art. 9 ust. 1, a nie w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu w art. 13 dyrektywy 2006/112.

W konsekwencji tego wyroku przekształcenie prawa użytkownika wieczystego, jako dostawa towaru, ma podlegać opodatkowaniu, a jednostki samorządu terytorialnego przy poborze opłat przekształceniowych mają działać w charakterze podatnika VAT.

TSUE wskazał, że przekształcenie należy traktować jako przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie z mocy prawa, a nie jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Oznacza to, że występują dwie dostawy tego samego towaru (gruntu) pomiędzy tymi samym kontrahentami – pierwsza dostawa w momencie ustanowienia prawa użytkownika wieczystego i druga dostawa w momencie przekształcenia w prawo własności. Dotychczas w orzecznictwie taki pogląd nie był szerzej brany pod uwagę<sup>6</sup>.

Przyjmując przedstawione wyżej rozstrzygnięcie TSUE, trzeba zauważyć, że w okolicznościach przedmiotowej sprawy należało w pierwszej rozpoznać dwie czynności, mianowicie ustanowienie użytkownika wieczystego na mocy umowy cywilnoprawnej (w przypadku Gminy – władztwo prawne, w przypadku użytkownika – władztwo ekonomiczne) oraz przekształcenie użytkownika wieczystego we własność z mocy prawa. W konsekwencji zaś przeniesienie władztwa prawnego przez Gminę na rzecz dotychczasowego użytkownika wieczystego z mocy prawa. Chodzi zatem o transformację użytkownika wieczystego w nowego właściciela (przejęcie władztwa prawnego i ekonomicznego).

W danym przypadku obowiązek uiszczenia opłaty (opłaty przekształceniowej) następuje z mocy prawa, tj. z dniem, w którym to przekształcenie następuje. Ustawodawca krajowy przewidział dość osobliwą konstrukcję jej kształtowania. Zasadą jest bowiem, że zarówno obowiązek uiszczenia opłaty, jak i jej wysokość wynikają z mocy samego prawa, a wydane zaświadczenie zawiera jedynie potwierdzenie tych okoliczności. Ustawodawca w art. 6 ust. 1 ustawy o przekształceniu<sup>7</sup> wprowadził możliwość kwestionowania informacji podanej w zaświadczeniu. Złożony w tym trybie wniosek prowadzi do tego, że wysokość i termin wnoszenia opłaty za przekształcenie zostaną ustalone w drodze decyzji administracyjnej. W istocie w drodze decyzji nie tyle ustalany jest obowiązek uiszczenia opłaty, bo ten nadal wynika

<sup>6</sup> Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2017 r., I FSK 1199/15, LEX nr 2461372; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 lutego 2015 r., LEX nr 1952842; uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., II FPS 7/10, ONSAiWSA 2012, nr 1, poz. 1, s. 4; wyrok NSA z dnia 2 lipca 2009 r., I FSK 878/08, LEX nr 552190.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkownika wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów, Dz. U. z 2020 r. poz. 2040 (dalej: ustawa o przekształceniu).

z mocy samego prawa, ale wysokość i termin wnoszenia opłaty. Sama zaś opłata jest skonstruowana w ten sposób, że jest ona ponoszona przez nowego właściciela gruntu na rzecz dotychczasowego właściciela gruntu. Jej wysokość jest równa wysokości opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego, która obowiązywałaby w dniu przekształcenia. Może być zapłacona jednorazowo albo przez 20 lat, co wynika z przepisów art. 7 ust. 1, 2, 6 i 7 ustawy o przekształceniu. Gminie przysługuje prawo wpisu roszczenia o opłatę w księgach wieczystych ujawnionego w wystawionym zaświadczeniu (art. 5 ust. 1 ustawy o przekształceniu). Dopiero uregulowanie wszystkich opłat daje postawę do wykreślenia ww. wpisu z księgi wieczystej (art. 7 ust. 9 ustawy o przekształceniu).

W projekcie do ustawy o przekształceniu<sup>8</sup> wskazano, że konstruowaniu systemu odpłatności przyświecał cel pogodzenia interesu dotychczasowych właścicieli gruntów, tj. Skarbu Państwa oraz gmin, z interesem użytkowników wieczystych uzyskujących własność tych gruntów. Podkreślono w związku z tym, że przekształcenie praw do gruntu następowaloby z mocy prawa, bez wyrażania woli obu stron na „zmiangę” praw do nieruchomości, jak ma to miejsce w przypadku umów cywilnoprawnych. Za racjonalne przyjęto oparcie systemu odpłatności za przekształcenie na dotychczasowym systemie opłat rocznych, ale w taki sposób, aby sumaryczna kwota, która wpłynie za przekształcenie danej nieruchomości, nie odbiegała od średniej kwoty, którą podmioty publiczne uzyskują aktualnie przy zastosowaniu zasady określonej w art. 69 ustawy o gospodarce nieruchomościami<sup>9</sup>.

W literaturze wskazuje się, że opłata za przekształcenie ma charakter cywilnoprawny<sup>10</sup>. W istocie stanowi ona ekwiwalent za nabycie prawa własności przez dotychczasowego użytkownika wieczystego. Za przyjęciem takiego stanowiska opowiedział się również wyrażnie sam ustawodawca, który w przepisie art. 12 ust. 2 ustawy o przekształceniu zawarł odesłanie do przepisu art. 12a ustawy o gospodarce nieruchomościami, który dotyczy należności pieniężnych z tytułu gospodarowania nieruchomościami, mających charakter cywilnoprawny i przypadających Skarbowi Państwa reprezentowanemu przez starostę wykonującego zadania z zakresu administracji rządowej albo ministra właściwego do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa. Sam fakt, że określone okoliczności zostaną ustalone w drodze decyzji administracyjnej, nie

<sup>8</sup> Rządowy projekt ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności gruntów, druk nr 2673, Sejm VIII kadencji.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r. poz. 1899.

<sup>10</sup> Ł. Sanakiewicz, *Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów. Komentarz*, 2019 [wyd. el. LEX].

zmienia charakteru prawnego opłaty – nadal jest to bowiem opłata o charakterze cywilnoprawnym<sup>11</sup>.

W świetle definicji dostawy towaru w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów (art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE w zw. z art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE<sup>12</sup>) istotne jest właściwe rozumienie pojęcia „przeniesienie prawa do rozporządzenia towarem jak właściciel”, a nie przeniesienie własności rzeczy. Użytkownik wieczysty już w dniu ustanowienia prawa użytkownika wieczystego uzyskał prawo do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Dokonując klasyfikacji danego zdarzenia gospodarczego jako dostawy towarów, należy zaś brać pod uwagę przede wszystkim ekonomiczną istotę danej transakcji, a nie jej charakter prawny. Chodzi tu bowiem o aspekt faktyczny danej czynności, sprowadzający się do faktycznej możliwości dysponowania towarem, a nie rozporządzania nim w sensie prawnym. Zwrotu „prawo do rozporządzania jak właściciel” nie można więc odnosić wyłącznie do prawa własności. Istotą dostawy towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów nie jest bowiem przeniesienie prawa własności, lecz gospodarczy (ekonomiczny) charakter tej czynności. Wykładnia przepisów ustawy o podatku od towarów, jako regulacji prawnej wprowadzającej do krajowego systemu prawnego prawo wspólnotowe, powinna przede wszystkim respektować cele, które ma realizować to prawo<sup>13</sup>.

Użytkowanie wieczyste można zdefiniować jako prawo rzeczowe na rzeczy cudzej, dające użytkownikowi wieczystemu uprawnienie do nieruchomości zbliżone do praw właściciela. Systematyka Kodeksu cywilnego<sup>14</sup> statuuje użytkowanie wieczyste pomiędzy własnością a ograniczonymi prawami rzeczowymi. Użytkownik wieczysty może korzystać z gruntu oddanego w użytkowanie wieczyste w granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego oraz przez umowę o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste. W tych samych granicach użytkownik wieczysty może swoim prawem rozporządzać (art. 233 K.c.). Użytkowanie wieczyste ustanawiane jest na czas określony, na okres dziewięćdziesięciu dziewięciu lat. Dopuszczalne przy tym było oddanie gruntu na czas krótszy, co najmniej na lat czterdzieści. Ekonomicznym uzasadnieniem prawa użytkownika wieczystego było to, że użytkownik wieczysty (nabywca prawa) nie uiszcza przy nabyciu tego prawa

<sup>11</sup> Tamże.

<sup>12</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 z późn. zm. (dalej: dyrektywa 2006/112/WE lub dyrektywa VAT).

<sup>13</sup> Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 2/11, ONSAiWSA 2012, nr 1, poz. 4; wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2017 r., I FSK 1199/15, CBOSA.

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 (dalej: K.c.).

pełnej wartości nieruchomości, lecz określony procent tej wartości, uzyskując na bardzo długi czas możliwość korzystania z tej nieruchomości w sposób zbliżony do uprawnień właściciela. Jednocześnie, przez cały czas trwania tego prawa, użytkownik wieczysty zobowiązany był odprowadzać tzw. opłaty roczne, które w swej istocie zbliżone są do czynszu dzierżawnego. Istotną zatem cechą czynności polegającej na oddaniu gruntu w użytkowanie wieczyste jest ustawowo określone rozłożenie w czasie odpłatności z tytułu jej wykonania, gdyż opłaty roczne z tytułu użytkowania wieczystego mają charakter cywilnoprawnego świadczenia okresowego, a więc należy spełniać je periodycznie, co jednocześnie powoduje, że rozłożona w czasie jest wymagalność tychże opłat<sup>15</sup>.

Wydaje się zatem, że podatkowe skutki ustanowienia użytkowania wieczystego winny być rozważane w świetle obowiązujących w dniu ustanowienia tego prawa przepisów odnośnie do momentu powstania obowiązku podatkowego z tego tytułu. Powyższe oznacza, że podobnie jak płatność, także obowiązek podatkowy z tytułu ustanowionego prawa użytkowania wieczystego został rozłożony w czasie, do dnia otrzymania całości należności z tytułu ustanowionego prawa użytkowania wieczystego (a zatem w oderwaniu od chwili dokonania dostawy towaru). W konsekwencji słusznie byłoby uznać za czynność opodatkowaną dostawę użytkowania wieczystego gruntu (a nie nabycie prawa własności tego gruntu) jako nabycie prawa do rozporządzania gruntem jak właściciel, a za podstawę opodatkowania, w zależności od dnia ustanowienia prawa użytkowania wieczystego, całość wynagrodzenia należnego (wszystko to, co stanowi zapłatę) za ustanowienie tego prawa, z uwzględnieniem poniesionych już przez użytkownika wieczystego opłat<sup>16</sup>.

Powyższe rozważania zdają się zatem przekonywać, że w przypadku przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa nie można mówić o dostawie towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, a tym samym opłata przekształceniowa jako niezwiązana z czynnością opodatkowaną nie może podlegać opodatkowaniu VAT. Jeżeli bowiem towar był już przedmiotem dostawy pomiędzy danymi podmiotami i zostało przeniesione prawo do rozporządzania towarem jak właściciel (z chwilą ustanowienia użytkowania wieczystego), to nie jest możliwe uznanie, że ma miejsce ponowna dostawa tego samego towaru pomiędzy tymi samymi podmiotami, które występują w wymienionych rolach.

---

<sup>15</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 lutego 2008 r., I SA/Sz 722/07, CBOSA oraz wyrok NSA z dnia 2 lipca 2009 r., I FSK 878/08, CBOSA.

<sup>16</sup> Wyrok NSA z dnia 27 września 2016 r., II FSK 1199/15, CBOSA.



Przy takim spojrzeniu kluczowym jest odwołanie się do art. 2 dyrektywy 2006/112/WE, który stanowi przepis ramowy określający transakcje, które podlegają opodatkowaniu VAT. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a rzeczony dyrektywy jedną z tych transakcji jest „odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”. Aby transakcja mogła podlegać opodatkowaniu zgodnie z tym przepisem, wymagane są cztery elementy. Po pierwsze, musi mieć miejsce „dostawa towarów”. Po drugie, dostawa towarów musi być co do zasady „odpłatna”. Po trzecie, dostawa musi mieć miejsce na terytorium państwa członkowskiego. Po czwarte zaś, musi ona zostać dokonana przez „podatnika działającego w takim charakterze”<sup>17</sup>.

W kontekście powyższego należy przypomnieć, że art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE obejmuje konkretną transakcję spełniającą trzy przesłanki. Po pierwsze, musi nastąpić „przeniesienie prawa własności do towaru”. Po drugie, przeniesienie prawa własności musi nastąpić „z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa”. Po trzecie, przeniesienie własności musi nastąpić „w zamian za odszkodowanie”. W analizowanej sprawie doszło do przeniesienia prawa własności towaru z mocy prawa. Wydaje się jednak, że wskazany wyżej aspekt odpłatności nie jest wystarczający do tego, aby twierdzić, że została spełniona trzecia przesłanka – „przeniesienie własności musi nastąpić w zamian za odszkodowanie”, co pozwoliłoby uznać, że jednak nie występuje tu dostawa towarów w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE.

Niezależnie od materii przedmiotowej opodatkowania VAT równie istotne są aspekty podmiotowe opodatkowania. Ostatecznie należy odnieść się do kwestii, w jakim charakterze działa Gmina w analizowanej transakcji, tj. czy w charakterze podatnika VAT, czy też w charakterze organu władzy publicznej. Na podstawie zaś art. 15 ust. 6 ustawy o VAT nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Powyższe przepisy stanowią implementację przepisów dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. I tak, stosownie do treści art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze. Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy rezultaty takiej

<sup>17</sup> Opinia RG M. Bobka z dnia 22 lutego 2018 r. do sprawy C-665/16, EU:C:2018:112, pkt 55.

działalności. „Działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producen-tów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospo-darczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rze-czowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu. Zaś art. 13 ust. 1 dyrektywy stanowi, że krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku, gdy po-dejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatni-ków w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji<sup>18</sup>.

Wykładnia przepisów art. 14 ust. 1 i 2 lit. a dyrektywy VAT, w zw. z art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy VAT skłania do stwierdzenia, że przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej, jest opodatkowane VAT jak dostawa towarów, o ile jest wykonywane przez po-datnika działającego w takim charakterze. Powyższe zatem rozumowanie na gruncie ww. przepisów dyrektywy VAT należy także zastosować w wykładni art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Nie uwzględnienie ww. warunku oznaczałoby, że np. każde wyłączenie dokonywane na podstawie przepisów prawnych przez uprawniony organ władzy publicznej byłoby opodatkowane VAT, również takie wy-właszczenie, które dotyczyłoby gruntów osób fizycznych nieprowadzących działalno-sci gospodarczej, co w oczywisty sposób wydaje się być sprzeczne z art. 2 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT, jak i logiką systemu VAT<sup>19</sup>. W konsekwencji, aby uznać, że gmina jest opodatkowana VAT, należy poczynić analizę, która składa się z dwóch etapów:

- 1) Należy stwierdzić, czy daną czynność należy zakwalifikować jako czynność wchodzącą w zakres działalności gospodarczej i tym samym przypisać gminie status podatnika VAT.
- 2) W sytuacji uznania gminy za podatnika VAT należy ocenić, czy mamy wów-czas do czynienia z działaniem gminy jako organu władzy publicznej, a jeżeli tak, to czy pomimo tego istnieją argumenty w postaci znaczącego zakłócenia

<sup>18</sup> Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2020 r., I FSK 617/19, LEX nr 3124520.

<sup>19</sup> Wyroki NSA, takie jak: z dnia 26 maja 2011 r., I FSK 769/10; z dnia 28 października 2011 r., I FSK 1659/10; z dnia 13 grudnia 2011 r., I FSK 491/11; wyrok składu 7 sędziów NSA z dnia 8 września 2014 r., I FSK 1211/12; z dnia 15 września 2014 r., I FSK 1254/13; z dnia 10 października 2014 r., I FSK 1608/13 oraz uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 12 października 2015 r., I FPS 1/15, CBOSA – zauważając jednak, że wyroki te zapadły na gruncie odmiennych niż w niniejszej sprawie stanów faktycznych.

konkurencji przemawiające za koniecznością opodatkowania gminy VAT. Co więcej, owo zakłócenie konkurencji musi mieć charakter rzeczowy<sup>20</sup>.

W analizowanej sprawie samo przekształcenie następuje z mocy prawa, bez możliwości negocjowania warunków tej czynności, także warunków wnoszenia opłat przekształceniowych. Gmina nie ma możliwości podjęcia jakichkolwiek działań, które mogłyby mieć wpływ na zakres podmiotowy, przedmiotowy lub ekonomiczny przekształcenia. Co więcej, nikt poza podmiotami wymienionymi w ustawie (reprezentacji podmiotów prawa publicznego) nie dokonuje tych czynności. Nie zachodzi zatem zakłócenie konkurencji. Wobec tego należałoby skłonić się do stwierdzenia, że Gmina z mocy prawa przestaje być właścicielem, mimo że nie podejmuje żadnych aktywnych działań celem sprzedaży i nie angażuje środków w taki sposób, jak to robią podmioty prowadzące działalność gospodarczą<sup>21</sup>.

Tymczasem w analizowanym wyroku TSUE zwrócił uwagę, że przekształcenie użytkowania wieczystego nieruchomości we własność jest swoistym wywłaszczeniem, które następuje za odszkodowaniem dla Gminy. Rolę tego odszkodowania, w ocenie TSUE, odgrywają opłaty uiszczane przez podmioty, które stały się właścicielami tych nieruchomości. Co jeszcze ciekawsze, TSUE uznał, że osiągnięcie dochodu, czy to stałego, czy jednorazowego, z takiej (zresztą przymusowej) dostawy jest formą działalności gospodarczej. Dzieje się tak nawet mimo tego, że Gmina nie dokonuje żadnych aktywnych działań, by ten dochód osiągnąć i jednocześnie nie ustala ona opłat przekształceniowych, korzystając ze swoich uprawnień władczych, stąd też (jak już podkreślono) wydaje się nie działać jako organ władzy. Takie działanie wyłączałoby bowiem daną transakcję z opodatkowania. Czy zatem uznanie w ten sposób Gminy za podatnika VAT w zakresie opłat przekształceniowych faktycznie nie budzi żadnych wątpliwości? Czy faktycznie możliwa jest ponowna dostawa tego samego towaru? W ocenie autorki odpowiedź na tak zadane pytania powinna być przecząca. Zarówno analiza materii przedmiotowej, jak i podmiotowej opodatkowania VAT wydaje się nie pozostawać w zgodzie z konkluzją przyjętą w analizowanym wyroku TSUE. Nie ulega bowiem wątpliwości, że prawo do rozporządzenia gruntem jak właściciel uzyskuje się z chwilą nabycia prawa użytkowania wieczystego. Wniesienie opłaty przekształceniowej ma wpływ wyłącznie na zakres uprawnień nabywcy gruntu, pozostaje natomiast obojętne z punktu widzenia nabycia prawa użytkowania wieczystego i powinno być potraktowane jako kontynuacja dostawy towarów, o której mowa w art. 14 dyrektywy VAT. Oznacza to, że

<sup>20</sup> Wyrok TSUE z dnia 19 stycznia 2017 r. w sprawie National Roads Authority przeciwko The Revenue Commissioners, C 344/15, ECLI:EU:C:2017:28.

<sup>21</sup> Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2020 r., I FSK 2170/18, LEX nr 3109636, – zauważając jednak, że wyrok ten zapadł na gruncie odmiennego niż w niniejszej sprawie stanu faktycznego.

pierwotnie opłata uiszczana była za samo użytkowanie wieczyste, a obecnie (w kontekście zmiany przepisów i przyjęcia ustawy o przekształceniu) za przekształcenie tego użytkowania wieczystego w prawo własności. W końcu, opłata jako taka, nigdy nie była i nie jest przedmiotem podatku od towarów i usług.

Na marginesie można analizowaną sprawę porównać do leasingu finansowego z opcją wykupu przedmiotu leasingu. Po wykupie zakres uprawnień leasingobiorcy ulega modyfikacji, lecz od początku cała czynność jest jednolicie kwalifikowana jako dostawa towarów. Tak samo wniesienie opłaty przekształceniowej zmienia uprawnienia nabywcy gruntu, ale od samego początku traktowana jest jako ta sama dostawa towarów, która miała miejsce w chwili ustanowienia użytkowania wieczystego. Z całą pewnością jednak wyrok TSUE w sprawie C-604 może stanowić płaszczyznę do dalszych pogłębionych rozważań w tej doniosłej praktycznie materii.

## **Bibliografia**

Sanakiewicz Ł., *Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów. Komentarz*, 2019 [wyd. el. LEX].