

dr Beata Rogowska-Rajda, dr Tomasz Tratkiewicz

Użytkowanie wieczyste w VAT

Słowa kluczowe: użytkowanie wieczyste, VAT, przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntów w prawo własności tych gruntów

Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług użytkowania wieczystego budziło wątpliwości interpretacyjne od momentu przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. Kwestią sporną było przede wszystkim ustalenie, czy w świetle obowiązujących od 1.05.2004 r. przepisów o podatku od towarów i usług oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste należy traktować jako dostawę towarów, czy jako świadczenie usług. Nowelizacją ustawy o podatku od towarów i usług, która weszła w życie 1.12.2008 r., ostatecznie „wyciszono” te spory, wskazując wprost w przepisie, że oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste stanowi dostawę towarów. Zmianą tą zapewniono stabilizację interpretacyjną w tym obszarze aż do momentu pojawienia się ustawy z 20.07.2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów¹. Ustawa ta wywołała dyskusję co do charakteru tych przekształceń na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług oraz zasadności opodatkowania tym podatkiem opłaty przekształceniowej, która to dyskusja znalazła swój finał w Trybunale Sprawiedliwości. Artykuł prezentuje tło związane z opodatkowaniem VAT użytkowania wieczystego oraz przedstawia konsekwencje, przede wszystkim dla gmin, jakie niesie ze sobą wyrok TS z 25.02.2021 r., C-604/19, Gmina Wrocław przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej² – dalej wyrok TS C-604/19, Gmina Wrocław.

1. Wprowadzenie

Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług użytkowania wieczystego budziło wątpliwości interpretacyjne, odkąd prawo to objęto zakresem ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług³ – dalej u.p.t.u. – tj. od momentu przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. Kwestią sporną było przede wszystkim ustalenie, czy w świetle obowiązujących od 1.05.2004 r. przepisów o podatku od towarów i usług oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste należy traktować jako dostawę towarów, czy jako świadczenie usług. Nowelizacją ustawy o podatku od towarów i usług, która weszła w życie 1.12.2008 r., ostatecznie „wyciszono” te spory, wskazując wprost w przepisie, że oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste stanowi dostawę towarów⁴. Zmianą tą zapewniono stabilizację interpretacyjną w tym obszarze aż do momentu pojawienia się ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów. Ustawa ta wywołała dyskusję co do charakteru tych przekształceń na gruncie

przepisów o podatku od towarów i usług oraz zasadności opodatkowania tym podatkiem opłaty przekształceniowej. Efektem rozważań nad skutkami w VAT wynikającymi z ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego było skierowanie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu pytania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości⁵. Jak w wielu polskich sprawach wyrok TS zaskoczył wszystkie strony postępowania. Rozstrzygając 25.02.2021 r. sprawę, TS⁶ nie tylko nie przyznał racji żadnemu z uczestników postępowania – ani Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, ani Gminie Wrocław – ale też nie podzielił w całości opinii Rzecznik Generalnej⁷ czy WSA we Wrocławiu. Wybrał rozwiązanie, które rodzi negatywne konsekwencje finansowe, przede wszystkim dla gmin, konsekwencje, których projektujący wspomniane zmiany przekształceniowe – wydaje się – nie przewidzieli. W artykule zaprezentujemy w skrócie tło związane z opodatkowaniem VAT użytkowania wieczystego i szczegółowo przedstawimy konsekwencje, jakie niesie ze sobą wyrok TS C-604/19, Gmina Wrocław.

⁵ Postanowienie WSA we Wrocławiu z 19.06.2019 r., I SA/Wr 295/19, LEX nr 2691246.

⁶ Omówienie wyroku zob. K. Lasiński-Sulecki, *Przegląd Orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Podatkowy” 2021/4, s. 54–55.

⁷ Opinia Rzecznik Generalnej Juliane Kokott z 3.09.2020 r. w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, EU:C:2020:647.

¹ Dz.U. z 2020 r. poz. 2040. Zgodnie z tą nowelą z dniem 1.01.2019 r. prawo użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe przekształcono w prawo własności tych gruntów.

² EU:C:2021:132.

³ Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm. Obecnie: Dz.U. z 2021 r. poz. 685.

⁴ Art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.t.u.

2. Użytkowanie wieczyste

Użytkowanie wieczyste jest prawem rzeczowym do korzystania na czas określony (na 99 lat, lub co najmniej na 40 lat) z nieruchomości gruntowej, przyznającym uprawnionemu status podobny do statusu właściciela. Za oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste pobiera się pierwszą opłatę, natomiast w trakcie użytkowania wieczystego użytkownik wieczysty płaci właścicielowi opłatę roczną⁸. Z mocy ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego⁹ w dniu 1.01.2019 r. własność gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe przeszła na użytkowników wieczystych, a z tytułu przekształcenia byli właściciele otrzymują roczną opłatę przez okres 20 lat. Wysokość opłaty odpowiada dokładnie wysokości opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego, która zgodnie z postanowieniami umowy obowiązywałaby od 1.01.2019 r., przy czym owa opłata jest należna przez 20 lat. Na wniosek nowego właściciela opłata z tytułu przekształcenia może zostać uiszczona jednorazowo.

3. Użytkowanie wieczyste a podatek od towarów i usług

Sposób opodatkowania użytkownika wieczystego w VAT budził wątpliwości od samego wejścia w życie ustawy o podatku od towarów i usług. Przed 1.05.2004 r. oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste nie podlegało bowiem opodatkowaniu VAT. Po wejściu w życie ustawy o podatku od towarów i usług pojawił się spór odnośnie do kwalifikowania tej czynności na gruncie ustawy jako dostawy towarów czy świadczenia usługi.

3.1. Stanowisko Ministra Finansów z 11.08.2004 r.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministra Finansów wyrażonym w interpretacji z 11.08.2004 r.¹⁰ oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste nie mieściło się w zakresie definicji dostawy towarów, nie dawało bowiem praw do rozporządzania gruntem jak właściciel ani nie zostało wymienione pośród praw wskazanych w tym przepisie.

Uznano tym samym, że oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste jest świadczeniem na rzecz innego podmiotu, a zatem spełnia definicję świadczenia usług.

W przypadku oddania w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowych przepisy o VAT ustaliły

⁸ Art. 232–238 ustawy z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.), ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.).

⁹ Art. 1 ust. 1 i art. 7.

¹⁰ PP1–811–1181/2004/EF/2699. Pogląd ten został pośrednio zaaprobowany w uzasadnieniu postanowienia SN z 10.02.2006 r., III CZP 1/06, LEX nr 180664.

obowiązek podatkowy z chwilą upływu terminu płatności poszczególnych opłat pobieranych z tego tytułu¹¹.

W konsekwencji przyjętego przez Ministra Finansów stanowiska uznano, że opłaty z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste wniesione przed 1.05.2004 r. nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

3.2. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8.01.2007 r.

W związku z licznymi wątpliwościami odnośnie do przyjętej przez Ministra Finansów interpretacji sprawa opodatkowania użytkownika wieczystego znalazła swój finał w Naczelnym Sądzie Administracyjnym.

Sąd, podejmując 8.01.2007 r. uchwałę w składzie siedmiu sędziów¹², mając na uwadze szerokie, ekonomiczne, a nie cywilistyczne, rozumienie pojęcia przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, uznał, że oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste stanowi dostawę towarów, a nie świadczenie usług. Konsekwencją stanowiska, że oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste stanowi dostawę towarów, było stwierdzenie, że w przypadku gdy taka czynność nastąpiła przed 1.05.2004 r. (tj. przed tym dniem dokonano wpisu prawa użytkownika wieczystego w księdzę wieczystej na podstawie zawartej w formie aktu notarialnego umowy o ustanowieniu tego prawa), nie podlega ona VAT na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku dostawy towarów zasadą jest bowiem, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru. W momencie zaś ustanowienia użytkownika wieczystego ta czynność nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie ustawy z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹³. Tym samym opłaty dotyczące czynności niepodlegającej opodatkowaniu nie mogą być objęte podatkiem od towarów i usług po wejściu w życie nowej regulacji prawnej.

3.3. Zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług od 1.12.2008 r.

Konsekwencją powyższej uchwały NSA były zmiany w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług. Z dniem 1.12.2008 r.¹⁴ oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie tego prawa uznano za dostawę towarów, określając obowiązek podatkowy z tytułu oddania gruntów w użytkowanie wieczyste z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności poszczególnych opłat pobieranych z tego tytułu¹⁵.

¹¹ Nieobowiązujący już § 3a rozporządzenia Ministra Finansów z 27.04.2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 97, poz. 970 ze zm.).

¹² I FPS 1/06, LEX nr 221560.

¹³ Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

¹⁴ Ustawa z 7.11.2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1320).

¹⁵ Art. 7 ust. 1 pkt 6 i 7 oraz art. 19 ust. 16b u.p.t.u (obecnie kwestię powstania obowiązku podatkowego w przypadku oddania gruntów w użytkowanie wieczyste reguluje art. 19a ust. 4 u.p.t.u).

Wprowadzoną zmianą legislacyjną potwierdzono zatem przyjętą w uchwale NSA linię interpretacyjną, zgodnie z którą oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste podlegało opodatkowaniu VAT jako dostawa towarów.

Jeśli czynność ta miała miejsce od 1.05.2004 r., opodatkowaniu podlegały opłaty roczne w momencie upływu terminu ich płatności. Natomiast jeśli użytkowanie wieczyste zostało ustanowione przed 1.05.2004 r., to nie podlegało ono opodatkowaniu VAT, a tym samym opłaty roczne płacone od 1.05.2004 r. również nie podlegały opodatkowaniu.

4. Ustawowe przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntów w prawo własności

Kolejne wątpliwości pojawiły się w momencie uchwalenia ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów. Dotyczyły one mianowicie kwestii, czy opłaty wnoszone na podstawie tej ustawy przez nowych właścicieli na rzecz gminy podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Niektóre gminy stały na stanowisku, że w wyniku ustanowienia prawa użytkowania wieczystego dochodzi do ekonomicznego przeniesienia władztwa nad gruntem na rzecz użytkownika wieczystego, co sprawia, że może on rozporządzać nim jak właściciel. Natomiast czynność przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości nie wpływa na „władztwo rzeczy”, które użytkownik uzyskał już w momencie objęcia prawa użytkowania wieczystego i nie może być traktowana jako ponowna dostawa tego samego towaru. Przyjęcie powyższego stanowiska prowadziło do konkluzji, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntu w prawo własności tego samego gruntu nie podlega opodatkowaniu VAT.

Organy podatkowe zajęły natomiast stanowisko, zgodnie z którym opłaty należne gminie z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności ustalone na podstawie ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego będą podlegały opodatkowaniu VAT jako pozostająca do zapłaty część kwoty stanowiącej należność z tytułu ustanowienia prawa użytkowania wieczystego gruntu. W związku z przekształceniem prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności do spłaty pozostaje bowiem należność w formie opłaty rocznej przekształceniowej lub opłaty jednorazowej z tytułu przekształcenia. Przyjęto zatem, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości jest kontynuacją dostawy pierwotnie zapoczątkowanej w drodze ustanowienia użytkowania wieczystego. W konsekwencji proces przeniesienia własności dzieli losy prawne użytkowania wieczystego.

Przyjęcie takiej wykładni organów podatkowych miało następujące skutki dla gmin i użytkowników wieczystych:

- przekształcenie użytkowania wieczystego w prawo własności było opodatkowane VAT w przypadku nieruchomości oddanej w użytkowanie wieczyste od 1.05.2004 r.;
- przekształcenie użytkowania wieczystego w prawo własności nie podlegało opodatkowaniu VAT w przypadku nieruchomości oddanej w użytkowanie wieczyste przed 1.05.2004 r.

5. Pytanie prejudycjalne z 19.06.2019 r.

W związku z wątpliwościami co do przyjętej przez organy podatkowe interpretacji dotyczącej skutków w VAT ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego WSA we Wrocławiu zdecydował o zadaniu pytania prejudycjalnego w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług przekształcenia z mocy prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów. Sąd zadał następujące pytania prejudycjalne:

1. 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 Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁶ – dalej dyrektywa 2006/112/WE – podlegającą opodatkowaniu VAT?
2. 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 2006/112/WE podlegającą opodatkowaniu VAT?
3. Czy gmina, pobierając opłaty z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa, działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 w zw. z art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, czy w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 tej dyrektywy?

W ocenie Sądu odpowiedź na pytanie 1 powinna być twierdząca.

W sytuacji gdy TS uznałby jednak, że w sprawie nie dochodzi do dostawy towarów w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a w zw. z art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE (pytanie 2), w ocenie Sądu pytającego należy przyjąć, że w przypadku przekształcenia prawa wieczystego

¹⁶Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

użytkowania w prawo własności nieruchomości z mocy prawa nie można mówić o dostawie towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, a tym samym opłata przekształceniowa jako niezwiązana z czynnością opodatkowaną nie może podlegać opodatkowaniu VAT.

Sąd dopuścił jednak możliwość zajęcia stanowiska, że skoro kluczowe jest władztwo ekonomiczne towaru (a nie forma prawna), to w sprawie mamy do czynienia niejako z kontynuacją relacji pomiędzy gminą a użytkownikiem wieczystym (nowym właścicielem) i wszystko, co gmina dostanie jako świadczenie wzajemne (wynagrodzenie) rzeczywiście otrzymane od użytkownika wieczystego (nowego właściciela), w tym opłaty przekształceniowe, jest opodatkowane VAT.

Formułując pytanie 3, Sąd zajął stanowisko, że gmina, pobierając opłaty z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa, działa w charakterze organu władzy. Gdyby jednak TS przychylił się do stanowiska organu podatkowego i odróżnił działanie gminy jako organu władzy publicznej od działania jako właściciela, w ocenie Sądu właściwe jest przyjęcie stanowiska, że gmina nie prowadzi działalności gospodarczej we wskazanym zakresie.

6. Opinia Rzecznik Generalnej

Sprawa przed wydaniem wyroku TS – jako bezprecedensowa – była przedmiotem analizy Rzecznik Generalnej Juliane Kokott. Rzecznik w swojej opinii przychyliła się do stanowiska prezentowanego przez organy podatkowe, uznając przeniesienie własności z mocy prawa za kontynuację pierwotnej dostawy w ramach całościowej oceny ekonomicznej (pkt 37). Ten sam towar, który został już raz dostarczony nabywcy, nie może zostać po raz drugi dostarczony temu samemu nabywcy (pkt 55). W ocenie Rzecznik Generalnej treść art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE wyczerpuje się jedynie w wyjaśnieniu, że (przymusowe) przeniesienie własności na podstawie prawa publicznego podlega opodatkowaniu VAT jako dostawa towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, jeśli porównywalna transakcja prawa prywatnego stanowiłaby taką dostawę. Odnosząc się natomiast do pytania 3, Rzecznik Generalna wskazała, że gmina, pobierając opłaty z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa, działa w charakterze podatnika, a nie w charakterze organu władzy.

7. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości

W dniu 25.02.2021 r. TS w wyroku C-604/19, Gmina Wrocław, uznał, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, a gmina w tym przekształceniu działa w charakterze podatnika, a nie organu władzy.

8. Skutki wyroku Trybunału Sprawiedliwości

Wyrok ten, dość enigmatyczny w swej treści, przede wszystkim w zakresie opodatkowania przekształcenia prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności, daje ograniczone wskazówki odnośnie do całościowego rozliczenia użytkownika wieczystego od jego ustanowienia po przekształcenie.

W naszej ocenie możliwe są dwa kierunki wykładni:

- 1) przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, ponieważ nie mamy do czynienia z drugą dostawą tego samego towaru – oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste stanowi bowiem świadczenie usług;
- 2) przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów i dostawę towarów stanowiło także oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste, ponieważ w tej szczególnej sytuacji nie są to tożsame czynności. Należy tu wówczas rozpoznać dwie odrębne dostawy:
 - ustanowienie użytkowania wieczystego na mocy umowy cywilnoprawnej: gmina (władztwo prawne) – użytkownik wieczysty (władztwo ekonomiczne);
 - przekształcenie użytkowania wieczystego we własność z mocy prawa: gmina (przeniesienie władztwa prawnego na rzecz dotychczasowego użytkownika wieczystego z mocy prawa) – transformacja użytkownika wieczystego w nowego właściciela (władztwo prawne i ekonomiczne).

W pierwszym przypadku czynność byłaby rozpatrywana jako dostawa towarów z art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. W drugim przypadku należałoby rozpoznać dostawę towarów z art. 14 ust. 2 lit. a tej dyrektywy.

Ponieważ TS w wyroku C-604/19, Gmina Wrocław, nie wykluczył stosowania zinterpretowanego przez niego przepisu w odniesieniu do stosunków prawnych powstałych i ukształtowanych przed wydaniem tego orzeczenia, dokonana w wyroku wykładnia obowiązuje „wstecz”¹⁷.

¹⁷Zgodnie bowiem z orzecznictwem TS wykładnia przepisu prawa Unii dokonana przez TS wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres danego przepisu, tak jak powinien lub powinien być on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych i ukształtowanych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni. Jedynie w wyjątkowych wypadkach TS, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw porządku prawnego Unii, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis w celu podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze – zob. wyroki TS: z 22.01.2015 r., C-401/13 i C-432/13, Vasiliki Balazs i Casa Județeană de Pensii Cluj przeciwko Casa Județeană de Pensii Cluj i Attila Balazs, EU:C:2015:26, pkt 49, 50 i przytoczone tam orzecznictwo; z 29.09.2015 r., C-276/14, Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, EU:C:2015:635, pkt 44-45.

Zatem wskazane wyżej dwa możliwe kierunki wykładni mają następujące konsekwencje:

- 1) pierwsza możliwość interpretacji powoduje konieczność dokonania korekt w celu objęcia VAT:
 - opłat rocznych od **wszystkich** nieruchomości (co do okresów, które nie uległy przedawnieniu) – niezależnie od charakteru ich zabudowania – które zostały oddane w użytkowanie wieczyste przed 1.05.2004 r., oraz
 - opłat przekształceniowych od przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntu zabudowanego na cele mieszkaniowe, który został oddany w użytkowanie wieczyste przed 1.05.2004 r., w prawo pełnej własności;
- 2) drugi wariant powoduje „tylko” konieczność dokonania korekt w celu objęcia VAT opłat przekształceniowych od przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntu zabudowanego na cele mieszkaniowe, który został oddany w użytkowanie wieczyste przed 1.05.2004 r., w prawo pełnej własności.

Z powyższego wynika, że nieprzewidziane przez projektodawcę ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego skutki występują tylko wobec użytkowania wieczystego ustanowionego przed 1.05.2004 r. (czyli dotyczy zdecydowanej większości ustanowień tych praw). Ustanowienie użytkowania wieczystego w okresie obowiązywania ustawy o podatku od towarów i usług podlegało bowiem opodatkowaniu tym podatkiem. Opodatkowaniu podlegało również jego przekształcenie. Projektodawca ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego nie zakładał, że wystąpią tutaj jakiegokolwiek zmiany w opodatkowaniu VAT związane z przekształceniem.

9. Proponowany kierunek wykładni

Autorzy uważają, że zasadne wydaje się przyjęcie drugiego wariantu, uznając – w ślad za rozważaniami sądu krajowego – że

w tej szczególnej sytuacji należy rozpoznać dwie czynności: ustanowienie użytkowania wieczystego na mocy umowy cywilnoprawnej oraz przekształcenie użytkowania wieczystego we własność z mocy prawa.

Interpretacja ta niesie jednak ze sobą konieczność rozpoznania dostawy „przekształceniowej” w odniesieniu do gruntów, których własność została przeniesiona z mocy prawa, a których oddanie w użytkowanie wieczyste nastąpiło przed 1.05.2004 r., i dokonania stosownych korekt przez gminy¹⁸. Oznacza to dokonanie korekt deklaracji VAT przez wszystkie gminy „wywłaszczone” w ten sposób ze swojego majątku wraz z obowiązkiem dopłaty VAT z tego tytułu, a także z ewentualnymi należnymi odsetkami. Kwestią do rozstrzygnięcia pozostaje moment rozpoznania dostawy „przekształceniowej”, czyli określenie momentu powstania

obowiązku podatkowego w odniesieniu do dostawy „przekształceniowej”. Można byłoby tutaj rozważyć zastosowanie trzech podejść z zastosowaniem następujących zasad:

1. Zasady ogólnej zawartej w art. 19a ust. 1 u.p.t.u., zgodnie z którą momentem powstania obowiązku podatkowego byłby moment przekształcenia użytkowania wieczystego w prawo własności, czyli co do zasady 1.01.2019 r., z uwzględnieniem wskazanych wyjątków w ustawie o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego. Wydaje się, że w takim wariantcie przy „ostatecznym” określaniu momentu powstania obowiązku podatkowego należałoby również wziąć pod uwagę wszystkie elementy składające się na tę czynność, w tym wypadku ustalenie wynagrodzenia za towar¹⁹. Pomijając stopień skomplikowania związany z określeniem w niektórych przypadkach „ukonstytuowania” się opłaty, należy zauważyć, że pobieranie jej przez okres dłuższy niż rok – np. 20 lat – wiązałyby się zapewne z koniecznością rozliczenia podatku od opłaty za cały okres w momencie powstania obowiązku podatkowego, mimo że podatek wynagrodzenie (odszkodowanie) w tej części otrzyma rozłożone w czasie.
2. Zasady ogólnej zawartej w art. 19a ust. 1 u.p.t.u. w powiązaniu z regułą zawartą w ust. 4 tego artykułu, czyli dokonanie dostawy można byłoby wiązać z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się płatności związane z przekształceniem. Wprawdzie można byłoby dowodzić, że przepis ten powinien mieć zastosowanie do tzw. dostaw ciągłych, jednak z brzmienia samego ust. 4 taki wniosek wprost nie wypływa, wręcz przeciwnie – wyłączenie z zakresu jego zastosowania tylko dostaw określonych w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. może sugerować możliwość odpowiedniego zastosowania go do innych niż ciągłe dostaw. Technicznie wariant ten jest łatwiejszy do rozliczenia niż pierwszy, poza tym jest skorelowany z poszczególnymi płatnościami lub jedną płatnością – w przypadku jednorazowej opłaty rodzi jednak pytanie o zgodność z dyrektywą 2006/112/WE.
3. Zasady szczególnej określonej w art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b u.p.t.u., zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu odszkodowania. Ekonomicznie jest to najbardziej uzasadnione podejście, może jednak budzić wątpliwość co do możliwości zastosowania go w przypadku przeniesienia z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie.

W naszej ocenie skłaniamy się tutaj do zastosowania podejścia trzeciego.

Wprawdzie art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b u.p.t.u. nie wymienia wprost przeniesienia z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie, ale zgodnie z konstytucyjną zasadą równości²⁰ brak jest przesłanek, aby przeniesienie z mocy prawa własności

¹⁸ Wskazujemy tutaj gminy, gdyż to – co do zasady – głównie tych podmiotów dotyczy skutki wyroku.

¹⁹ Wyrok NSA z 17.09.2020 r., I FSK 82/18, LEX nr 3090713.

²⁰ Art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

towarów było traktowane mniej korzystnie niż przeniesienie takiej własności z nakazu organu władzy.

Należy jednak zauważyć, że nawet przyjęcie tej korzystnej interpretacji nie oznacza, że nie powstanie pytanie o obowiązek korekty wcześniejszych rozliczeń (choć zapewne w tym wariancie ta korekta będzie najmniej uciążliwa). Pobrana przez gminy opłata przekształceniowa powinna bowiem w naszej ocenie zostać uznana za kwotę brutto. Z uwagi na to, że konieczność odprowadzania podatku od towarów i usług od opłaty przekształceniowej wobec użytkownika wieczystego ustanowionego przed 1.05.2004 r. jest zupełnie nową okolicznością, wydaje się, że do rozważenia pozostaje tutaj przesłanka ważnego interesu publicznego jako ewentualnej podstawy umorzenia odsetek od zaległości podatkowej. Nie ma jednak, naszym zdaniem, podstaw do umarzania VAT od samej opłaty przekształceniowej, gdyż w takim przypadku odpowiednie kwoty mogą nie zostać uwzględnione przy ustalaniu podstawy naliczania zasobów własnych opartych na VAT²¹.

10. Zakończenie

To kolejna już sprawa polska z obszaru VAT z udziałem Gminy Wrocław przed TS, która wywołuje dość istotne reperkusje prawne w wielu polskich gminach, tym razem chyba nieoczekiwane przez inicjatorów sprawy (nieoczekiwane, bo skutki interpretacji przepisów są dla gmin niekorzystne). Wydaje się, że sąd odsyłający, wnioskując o zastosowanie przyspieszonego trybu jej rozpoznania przez TS, spodziewał się niekorzystnych konsekwencji rozstrzygnięcia sprawy, choć – inaczej, niż to było przedstawiane – nie są one niekorzystne bezpośrednio dla obywateli, tylko właśnie dla gmin.

W analizie nie podjęto kwestii zasadności ewentualnego wyrównania podmiotom skutków finansowych przyjęcia ustawy, które powstały w związku z ustawą o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów. Ustawa ta nie przewidywała bowiem żadnych rekompensat dla jednostek Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego związanych ze zmniejszeniem wpływów z opłaty przekształceniowej w związku z koniecznością odprowadzenia należnego VAT od przekształcenia użytkowania wieczystego ustanowionego przed 1.05.2004 r. Kwestia ta, mimo znaczenia dla zainteresowanych gmin, nie jest jednak związana ze stosowaniem przepisów VAT, stąd została pominięta.

Odnośnie natomiast do samych przepisów o podatku od towarów i usług, to przede wszystkim na tle wyroku TS C-604/19, Gmina Wrocław, ujawniła się kwestia konieczności dokonania szerszej analizy pod kątem rozważenia

²¹ Por. wyroki TS z 12.09.2000 r.: C-276/97, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej, EU:C:2000:424, pkt 55; C-358/97, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Irlandii, EU:C:2000:425, pkt 64; C-359/97, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, EU:C:2000:426, pkt 76. Szerzej zob. B. Rogowska-Rajda, *Wybrane problemy poboru VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H – Oeconomia” 2016, Vol. 50, No. 1.

ewentualnego doprecyzowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług: po pierwsze, w zakresie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. i ewentualnego doprecyzowania, że przepis ten jest przepisem szczególnym w stosunku do ogólnej zasady wyrażonej w ust. 1 (podobnie jak zostało to przyjęte na gruncie dyrektywy 2006/112/WE), po drugie, w zakresie art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b u.p.t.u., co do konieczności ewentualnego objęcia regulacją tego szczególnego przepisu również przypadku przeniesienia z mocy prawa własności towarów za odszkodowaniem (podobna sytuacja może bowiem pojawić się w przyszłości).

Abstract

dr Beata Rogowska-Rajda

The author is an assistant professor at the Faculty of Economic Sciences, University of Warsaw. ORCID: 0000-0003-3879-3440

dr Tomasz Tratkiewicz

The author is an employee of CASE, an assistant professor at the Faculty of Economics and Sociology, University of Łódź. ORCID: 0000-0001-7772-1779

Perpetual Usufruct in VAT

Taxation of perpetual usufruct with value added tax has been causing interpretive doubts since Poland joined the European Union. The main issue that provoked disputes was determining whether, in the light of provisions on VAT applicable since 1 May 2004, letting land under perpetual usufruct should be treated as supply of goods or provision of services. The amendments to the Act on Value Added Tax which entered into force on 1 December 2008 finally 'silenced' those disputes, when a provision indicated directly that letting land under perpetual usufruct constituted supply of goods. This amendment ensured interpretive stability in this area until the appearance of the Act of 20 July 2018 on the Transformation of the Perpetual Usufruct Right to Land Built-Up for Residential Purposes into Right of Ownership of Said Land. This instrument generated a discussion about the character of these transformations under the provisions on VAT and the expediency of collecting this tax on the transformation fee, which discussion was ended by the Court of Justice. The article presents the background relating to taxation of perpetual usufruct with VAT and the consequences, mainly for municipalities, of CJ judgment of 25 February 2021, C-604/19, Gmina Wrocław v. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

Keywords: *perpetual usufruct, VAT, transformation of the right of perpetual usufruct into the right of ownership of land*

Bibliografia / References

Lasiński-Sulecki K., *Przegląd Orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Podatkowy” 2021/4

Rogowska-Rajda B., *Wybrane problemy poboru VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H – Oeconomia” 2016, Vol. 50, No. 1

dr Beata Rogowska-Rajda

Autorka jest adiunktem na Wydziale Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Warszawskiego. ORCID: 0000-0003-3879-3440

dr Tomasz Tratkiewicz

Autor jest pracownikiem CASE, adiunktem na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym Uniwersytetu Łódzkiego. ORCID: 0000-0001-7772-1779