Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
z dnia 3 września 2020 r.[1]

Sprawa C-604/19

Gmina Wrocław
przeciwko
Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, Polska)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112 – Artykuł 14 ust. 2 lit. a) – Pojęcie „dostawy" towarów – Przekształcenie użytkowania wieczystego we własność z mocy prawa – Przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel – Fikcja dostawy – Gmina działająca w charakterze podatnika przy pobieraniu opłaty z tytułu przekształcenia przewidzianego z mocy prawa

I. Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu Trybunał musi rozważyć kwestię traktowania, z punktu widzenia VAT, nabycia z mocy prawa własności w zamian za opłatę z tytułu przekształcenia. W niniejszej sprawie nieruchomości były obciążone szczególnym prawem rzeczowym (prawem użytkowania wieczystego). Skutkowało to tym, że „właściciel gospodarczy", który użytkował nieruchomość jak właściciel, oraz „właściciel formalny", do którego nieruchomość należała z punktu widzenia prawa cywilnego, byli odrębnymi podmiotami. Opłaty uiszczane przez użytkownika wieczystego właścicielowi nieruchomości podlegały polskiemu VAT.

2. W ramach reformy prawa rzeczowego dotychczasowi właściciele tych nieruchomości utracili z mocy prawa swoją własność na rzecz użytkowników wieczystych. Ci ostatni są zobowiązani do dalszego płacenia, przez okres 20 lat, rocznych rat z tytułu użytkowania wieczystego lub dokonania jednorazowej zapłaty w tej samej wysokości. Czy opłaty pobierane przez poprzednich właścicieli podlegają, tak jak dotychczas, opodatkowaniu VAT?

3. Powyższa sytuacja dotyczyła gruntów należących do gminy. Należy więc w dalszym ciągu wyjaśnić, czy w niniejszej sprawie gmina działała w charakterze podatnika, czy też jako organ władzy publicznej, wobec czego VAT nie jest należny.

1 Język oryginału: niemiecki.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Ramy prawa Unii określają art. 2, 9, 13, 14 oraz 24 i 25 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) [2].

5. Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT odpłatna dostawa towarów [lit. a)] podlega opodatkowaniu VAT tak samo jak odpłatne świadczenie usług [lit. c)].

6. Z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT wynika, że „podatnikiem” jest każdy, kto prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na miejsce, cel czy też rezultaty takiej działalności.

7. Artykuł 13 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje wyjątek od opodatkowania niektórych rodzajów działalności podmiotów prawa publicznego:

„1. 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 podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte”.

8. Artykuł 14 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT określa, w którym momencie ma miejsce dostawa:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

2. Poza czynnością, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

a) przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa;

b) faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub sprzedaży towaru na warunkach odroczonej płatności, która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty;

c) przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży”.

9. Artykuł 24 ust. 1 dyrektywy VAT definiuje świadczenie usług w następujący sposób:

„1. »Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

10. Artykuł 25 lit. c) dyrektywy VAT stanowi:

„Świadczenie usług może obejmować między innymi jedną z następujących czynności:

[…]

c) świadczenie usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu lub z mocy prawa".

B. Prawo polskie

11. Powyższe wymogi prawa Unii zostały transponowane w prawie polskim przez ustawę o podatku od towarów i usług (zwaną dalej „ustawą o VAT")[3]. Artykuł 7 ust. 1 ustawy o VAT ma w tym względzie następujące brzmienie:

„Przez dostawę towarów […] rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie; […]

6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste".

12. Prawo użytkowania wieczystego jest uregulowane w ustawie o gospodarce nieruchomościami[4]. Zgodnie z art. 12a ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami należności pieniężne z tytułu użytkowania wieczystego podlegają prawu cywilnemu.

13. Zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami nieruchomości gruntowe oddane w użytkowanie wieczyste mogą być sprzedane wyłącznie użytkownikowi wieczystemu.

14. Artykuł 32 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami stanowi, że z dniem zawarcia umowy sprzedaży nieruchomości wygasa, z mocy prawa, uprzednio ustanowione prawo użytkowania wieczystego.

15. Zgodnie z art. 69 ustawy o gospodarce nieruchomościami cena, którą użytkownik wieczysty jest zobowiązany zapłacić, obejmuje kwotę równą wartości prawa użytkowania wieczystego tej nieruchomości, określoną według stanu na dzień sprzedaży.

16. Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (zwana dalej „ustawą o przekształceniu")[5] stanowi w art. 1 ust. 1, że z dniem 1 stycznia 2019 r. prawo użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe przekształca się w prawo własności tych gruntów.

3 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

4 Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami.

5 Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów.

17. Artykuł 7 ustawy o przekształceniu zawiera przepisy dotyczące opłaty, którą należy uiścić. Zgodnie z ust. 2 wysokość opłaty jest równa wysokości opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego. Ustęp 6 stanowi, że opłata roczna jest wnoszona przez okres 20 lat, licząc od dnia przekształcenia. Ustęp 7 przyznaje, na wniosek, możliwość wniesienia jednorazowej opłaty tej samej wysokości. Artykuł 12 ust. 2 ustawy o przekształceniu stanowi, że zastosowanie znajduje art. 12a ustawy o gospodarce nieruchomościami.

III. Okoliczności faktyczne

18. Spór leżący u podstaw wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym opiera się na wniosku gminy Wrocław (Polska) (zwanej dalej „skarżącą") złożonym do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (zwanego dalej „organem podatkowym") o dokonanie indywidualnej interpretacji podatkowej.

19. Skarżąca jest podmiotem prawa publicznego, ale jest również zarejestrowana jako czynny podatnik VAT. Była ona właścicielem nieruchomości obciążonych prawem użytkowania wieczystego przysługującego osobom trzecim.

20. Użytkowanie wieczyste jest prawem rzeczowym do korzystania na czas określony z nieruchomości gruntowej, które przyznaje uprawnionemu status podobny do statusu właściciela. W trakcie użytkowania wieczystego użytkownik wieczysty płaci właścicielowi opłatę roczną. Wszystkie strony są zgodne co do tego, że ustanowienie użytkowania wieczystego należy uznać za odpłatną dostawę, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT. Wydaje się również, że istnieje konsensus co do faktu, że gmina pobrała płatności dokonane przez użytkownika wieczystego, działając w charakterze podatnika.

21. Z mocy ustawy o przekształceniu w dniu 1 stycznia 2019 r. własność gruntów przeszła na użytkowników wieczystych. W zamian byli właściciele otrzymują roczną opłatę przez okres 20 lat. Wysokość rocznej stawki odpowiada dokładnie stawce należnej dotychczas z tytułu użytkowania wieczystego. Na wniosek opłata z tytułu przekształcenia może zostać uiszczona jednorazowo.

22. Skarżąca zamierzała dowiedzieć się od organu podatkowego, czy opłaty te również podlegają opodatkowaniu VAT. Decyzją z dnia 15 stycznia 2019 r. organ podatkowy udzielił odpowiedzi twierdzącej. Upatruje on w przekształceniu prawa kontynuację dostawy pierwotnie zapoczątkowanej w drodze ustanowienia użytkowania wieczystego. W konsekwencji proces przeniesienia własności dzieli losy prawne użytkowania wieczystego.

23. Skarżąca wniosła skargę na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska). Uważa ona, że opłata z tytułu przekształcenia nie jest objęta VAT. Użytkownik wieczysty już wraz z ustanowieniem użytkowania wieczystego uzyskał status podobny do statusu właściciela, a tym samym prawo do gospodarczego rozporządzania nieruchomością. Jeżeli użytkowanie wieczyste przekształci się we własność, ten sam grunt nie może być raz jeszcze przedmiotem dostawy. Poza tym w niniejszej sprawie działała ona w ramach działalności władzy publicznej niepodlegającej opodatkowaniu.

IV. Postępowanie prejudycjalne

24. Postanowieniem z dnia 19 czerwca 2019 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„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 VAT 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 VAT podlegającą opodatkowaniu VAT?

3. 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 VAT, czy w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy VAT?”.

25. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawiły skarżąca, Rzeczpospolita Polska oraz Komisja Europejska.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytań prejudycjalnych

26. W istocie w pytaniach pierwszym i drugim sąd odsyłający zmierza do wyjaśnienia, czy przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności z mocy prawa podlega opodatkowaniu VAT, jeżeli w zamian nowy właściciel powinien wnieść opłatę ustaloną przez ustawę. Ponieważ przypadki te dotyczą głównie nieruchomości będących własnością podmiotów prawa publicznego, sąd odsyłający zmierza w trzecim pytaniu do ustalenia, czy gmina w ogóle działała w charakterze podatnika.

27. Na dwa pierwsze pytania można odpowiedzieć wspólnie. Jednakże w zakresie, w jakim dotyczą one wyraźnie kwestii, czy przekształcenie prawa użytkowania wieczystego stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) lub art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, należy wyjaśnić podane niżej kwestie.

28. Przyjęte przez sąd odsyłający założenie, stojące najwyraźniej za dwoma pierwszymi pytaniami, zgodnie z którym obowiązek podatkowy w zakresie VAT zależy w niniejszej sprawie od istnienia dostawy, jest błędne. Transakcje podlegające opodatkowaniu stanowią nie tylko dostawy towarów, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. a) w związku z art. 14 dyrektywy VAT, lecz również świadczenie usług, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. c) w związku z art. 24 dyrektywy VAT. Dyrektywa VAT obejmuje jako świadczenie usług wszystko, co nie stanowi dostawy (art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT).

29. Rozróżnienie, czy transakcja podlegająca opodatkowaniu jest dostawą lub świadczeniem usług, jest istotne, jeśli chodzi o miejsce świadczenia, moment świadczenia oraz stawkę podatku. Jednakże pozostaje ono bez znaczenia dla kwestii, czy VAT jest co do zasady należny. Aby zatem udzielić sądowi użytecznej odpowiedzi, pytania te wymagają pewnego uściślenia.

30. Dokładniej rzecz ujmując, sąd odsyłający zmierza właściwie do ustalenia, czy przeniesienie własności z mocy prawa w zamian za opłatę z tytułu przekształcenia stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu (dostawa lub odpłatne świadczenie usług) (w tym względzie część B) i czy w tym zakresie skarżąca działała w charakterze podatnika (w tym względzie część C). Jeśli tak jest, przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności z mocy prawa w zamian za opłatę z tytułu przekształcenia – z uwagi na brak zwolnienia z podatku – podlega opodatkowaniu VAT.

B. W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego: przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności jako transakcja podlegająca opodatkowaniu (odpłatna dostawa lub odpłatne świadczenie usług)

31. Jeżeli chodzi o pytania pierwsze i drugie, to możliwe do wyobrażenia są, moim zdaniem, dwa rozwiązania. Albo chodzi o dwie odrębne czynności: ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na nieruchomości i nabycie własności tej nieruchomości z mocy prawa. Jeżeli ta ostatnia nie jest dostawą, wówczas przekształcenie we własność stanowi świadczenie usług (w tym względzie pkt 1 poniżej). Albo przekształcenie, w przypadku całościowej oceny ekonomicznej, stanowi kontynuację użytkowania wieczystego poprzez to, że ustawa o przekształceniu rozszerza a posteriori przedmiot dostawy (w tym względzie pkt 2 poniżej).

32. Niezależnie od sposobu oceny (ocena oddzielna lub całościowa ocena gospodarcza), jaki może zastosować Trybunał, w obu przypadkach mamy do czynienia z transakcją podlegającą opodatkowaniu. Podniesiony przez sąd odsyłający problem wykładni art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT nie pojawia się zatem w istocie w tym aspekcie (w tym względzie pkt 3 poniżej).

1. Oddzielna ocena przeniesienia własności

33. Z formalnego punktu widzenia właściciel przenosi na użytkownika wieczystego najpierw prawo do rozporządzania nieruchomością, co należy traktować jako podlegającą opodatkowaniu VAT dostawę w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT. W drugiej kolejności prawo użytkowania wieczystego przekształca się w prawo własności z mocy prawa. Jeżeli przekształcenie nie stanowi dostawy z tego względu, że prawo do rozporządzania zostało już przeniesione na użytkownika wieczystego, mamy w każdym razie do czynienia ze świadczeniem usług podlegających opodatkowaniu na podstawie art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT.

34. Zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT transakcje, które nie stanowią dostawy towarów, podlegają bowiem opodatkowaniu jako świadczenie usług. Zgodnie orzecznictwem Trybunału odpłatne świadczenie podlegającej opodatkowaniu usługi wymaga jedynie, aby pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istniał stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowiło rzeczywiste odzwierciedlenie wartości wyodrębnionej usługi świadczonej usługobiorcy[6]. Tak jest w przypadku, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem[7].

6 Ostatnio wyroki: z dnia 11 czerwca 2020 r., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, pkt 31; z dnia 11 marca 2020 r., San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, pkt 21; a także zasadniczo z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 14.

7 Wyroki: z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 39; z dnia 23 grudnia 2015 r., Air France-KLM i Hop!-Brit Air, C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, pkt 22; z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 19.

35. Nie każda płatność prowadzi w tym względzie w sposób nieunikniony do opodatkowanej wymiany świadczeń. Opodatkowanie w ramach podatku konsumpcyjnego ma miejsce tylko tam, gdzie usługobiorca uzyskuje również korzyść, która może być skonsumowana [8]. Zatem świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT nie występuje wtedy, gdy odbiorca otrzymuje płatność nie w zamian za możliwą do określenia usługę, lecz z innych powodów (na przykład tytułem naprawienia szkody z tytułu zwłoki [9] lub rekompensaty utraconych korzyści [10]) [11].

36. W niniejszej sprawie można bez trudu potwierdzić możliwą do skonsumowania korzyść dla dotychczasowego użytkownika wieczystego. Korzyści takiej nie brak w niniejszej sprawie z tego powodu, że z ekonomicznego punktu widzenia użytkownik wieczysty jako uprawniony do rozporządzania nieruchomością użytkował nieruchomość jak właściciel również już przed przekształceniem. Jako właściciel może on natomiast nie tylko pobierać pożytki z nieruchomości, ale także przenieść jej własność na osoby trzecie. Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności stanowi więc możliwą do skonsumowania korzyść. W przypadku oddzielnej oceny ma zatem miejsce świadczenie usług, o których mowa w art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT.

2. Całościowa ocena ekonomiczna: przeniesienie własności jako kontynuacja pierwotnej dostawy

37. Tymczasem w niniejszej sprawie, podobnie jak Rzeczpospolita Polska, uważam całościową ocenę ekonomiczną za bardziej przekonującą. Wbrew temu, co twierdzi skarżąca, przekształcenie użytkowania wieczystego we własność nie jest pozbawione znaczenia z punktu widzenia VAT, lecz należy je oceniać jako kontynuację dostawy, o której mowa w art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT.

38. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału dostawa towarów obejmuje nie tylko przeniesienie własności w formie przewidzianej przez dane prawo krajowe, lecz także wszelkie przeniesienie władztwa nad rzeczami, które pozwala drugiej stronie na rozporządzanie nimi jak właściciel [12]. Jeżeli odbiorca dostawy nie może rozporządzać towarem „jak właściciel", to nie wyklucza to dostawy, jeżeli może przynajmniej postępować z rzeczą „jak właściciel" [13]. Jest to w każdym razie jasne w niektórych wersjach językowych dyrektywy VAT [14].

39. Znajduje to również potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału. Zasada jednolitego stosowania prawa Unii i zasada równości wymaga autonomicznej i jednolitej wykładni pojęć prawa Unii [15]. Wykładnia ta byłaby zagrożona, gdyby dla istnienia dostawy znaczenie miało mieć cywilnoprawne nabycie własności, które zależy od struktury krajowego prawa cywilnego. Przejście własności nie może

8 Zobacz w tym względzie moja opinia w sprawie MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:413, pkt 35, 36 z powołaniem się na wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:627, pkt 13; z dnia 29 lutego 1996 r., Mohr, C-215/94, EU:C:1996:72, pkt 20.

9 Wyrok z dnia 1 lipca 1982 r., BAZ Bausystem, 222/81, EU:C:1982:256, pkt 8, w odniesieniu do odsetek za opóźnienie.

10 Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 35, w odniesieniu do rekompensaty utraconych korzyści w przypadku odstąpienia od umowy.

11 Wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., Mohr, C-215/94, EU:C:1996:72, pkt 21; zobacz również moja opinia w sprawie MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:413, pkt 35, 36.

12 Wyroki: z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 29; z dnia 18 lipca 2013 r., Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 33; z dnia 3 czerwca 2010 r., De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, pkt 24; z dnia 14 lipca 2005 r., British American Tobacco i Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, pkt 35; z dnia 8 lutego 1990 r., Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 7.

13 Moja opinia w sprawie Herst, C-401/18, EU:C:2019:834, pkt 34.

14 Tak w wersji niemieckiej („wie ein Eigentümer"), w wersji francuskiej („comme un propriétaire"); ewentualnie jednak inaczej w wersji angielskiej („as owner") i estońskiej („Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek"). Zobacz w tym względzie już moja opinia w sprawie Herst, C-401/18, EU:C:2019:834, pkt 34, przypis 16.

15 Wyroki: z dnia 21 czerwca 2018 r., Oberle, C-20/17, EU:C:2018:485, pkt 33; z dnia 29 lipca 2019 r., B (Obrót sprzedawcy pojazdów używanych), C-388/18, EU:C:2019:642, pkt 30.

zatem być decydujące dla pojęcia dostawy [16]. Prawa do rozporządzania w rozumieniu art. 14 dyrektywy VAT nie można zatem utożsamiać ze statusem prawnym właściciela. Brak cywilnoprawnego przeniesienia własności nie stoi zatem, zdaniem Trybunału, na przeszkodzie dostawie [17].

40. Obecni właściciele uzyskali ekonomiczne władztwo już wraz z chwilą ustanowienia użytkowania wieczystego. Użytkownik wieczysty może korzystać z nieruchomości jak właściciel. Słusznie zatem wszyscy zainteresowani kwalifikują ustanowienie użytkowania wieczystego jako dostawę podlegającą opodatkowaniu VAT na mocy art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, w związku z czym opłaty roczne podlegają opodatkowaniu VAT. Wyraźnie podkreśla to sąd odsyłający.

41. Nietrafny jest jednak wniosek skarżącej, zgodnie z którym operacja przekształcenia jest pozbawiona znaczenia z punktu widzenia VAT. Dotychczas roczne opłaty uiszczane przez użytkowników wieczystych na rzecz właściciela stanowiły świadczenie wzajemne za uzyskanie prawa do rozporządzania nieruchomością. Dlatego też podlegały one opodatkowaniu VAT jako wynagrodzenie za dostawę towarów zgodnie z art. 5 ust. 1 i art. 7 ust. 7 pkt 6 ustawy o VAT. Okoliczność, że na dotychczasowego użytkownika wieczystego przenosi się również status właściciela i że wnosi on odtąd, zamiast miesięcznych rat z tytułu użytkowania wieczystego, opłatę z tytułu przekształcenia, nie zmienia podatkowych losów płatności.

42. Płatności odnoszą się bowiem nadal do dostawy nieruchomości. Dotychczasowy użytkownik wieczysty nadal wnosi opłatę za uzyskanie prawa do rozporządzania nieruchomością. Operacja przekształcenia powoduje jedynie zmianę przedmiotu dostawy. Pierwotnie opłata była uiszczana za samo użytkowanie wieczyste, a obecnie za użytkowanie wieczyste wzmocnione we własność.

43. Uwidacznia to również struktura opłaty z tytułu przekształcenia, jak słusznie podkreśla Rzeczpospolita Polska. Dotychczasowy użytkownik wieczysty nadal płaci miesięczne raty należne z tytułu użytkowania wieczystego, aczkolwiek na zmienionych warunkach. Wysokość opłaty uiszczana w ramach przekształcenia jest równa kwocie, którą należałoby zapłacić z tytułu użytkowania wieczystego w danym roku.

44. Tymczasem, o ile zgodnie z art. 7 ust. 7 ustawy o przekształceniu jest przyznawana na wniosek możliwość dokonania jednorazowej płatności jednolitej lub zgodnie z art. 7 ust. 6 ustawy o przekształceniu następuje rozłożenie płatności na 20 rocznych rat, o tyle chodzi tu jedynie o uregulowanie warunków płatności. Wskutek tego nie ulega jednak zmianie podstawa prawna płatności. Wydaje się, że celem ustawy o przekształceniu jest wyłącznie przełamanie rozdźwięku pomiędzy własnością formalną a własnością materialną. Zarówno obowiązek zapłaty, jak i wysokość opłaty wynikają z pierwotnego przeniesienia użytkowania wieczystego i z ekonomicznego punktu widzenia należy je traktować w związku z tym również jednolicie jako opłatę z tytułu tej dostawy.

3. Dostawa w rozumieniu art. 14 ust. 2 dyrektywy VAT?

45. W związku z tym, niezależnie od stanowiska, jakie zajmie Trybunał, wykładnia art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, zgodnie z którą przeniesienie własności towaru z mocy prawa w zamian za zapłatę odszkodowania uważa się za dostawę, jest w rezultacie pozbawiona znaczenia. W każdym razie ma miejsce operacja podlegająca opodatkowaniu.

16 Wyroki: z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 39; z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 29; z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 39; z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 32; z dnia 8 lutego 1990 r., Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 7, 8.

17 Wyrok z dnia 8 lutego 1990 r., Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 9.

46. Niemniej jednak sąd odsyłający dąży do wyjaśnienia stosunku między art. 14 ust. 1 i art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT. W ramach współpracy z sądami krajowymi Trybunał w miarę możliwości udziela odpowiedzi na ich pytania. Jednakże pytanie przedstawione przez sąd odsyłający wydaje się opierać na błędnym założeniu. Wydaje się, że wychodzi on z założenia, że art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT tworzy fikcję dostawy w przypadku braku przeniesienia prawa do rozporządzania w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT.

47. Prawdą jest, że Trybunał orzekł raz [18], aczkolwiek w przypadku, gdy miała miejsce dostawa w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT [19], że art. 14 ust. 2 lit. a) stanowi lex specialis w stosunku do art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT. Przepis ten tworzy również fikcję dostawy w przypadku, gdy brak jest przeniesienia prawa do rozporządzania [20]. Niemniej jednak przy dokładniejszej analizie wnioskowi temu przeczą brzmienie i systematyka przepisu (w tym względzie pkt 48, 49), jego teoria (w tym względzie pkt 50, 51), a także względy celowościowe (w tym względzie pkt 52 i nast.).

48. Z brzmienia i systematyki art. 14 dyrektywy VAT wynika, że art. 14 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy zawsze zakłada istnienie dostawy. I tak jest w nim mowa o „przeniesieni[u] własności". Przeniesienie własności jest właśnie klasycznym przypadkiem dostawy w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT [21].

49. Również analogiczny przepis art. 25 lit. c) dyrektywy VAT przemawia przeciwko stosunkowi lex specialis. Wyjaśnia on bowiem („między innymi") jednoznacznie, że usługami, o których mowa w art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT, są również usługi świadczone przymusowo. Artykuł 25 dyrektywy VAT ma zatem jedynie znaczenie przykładowego wyliczenia. Przepis ten w żadnym wypadku nie tworzy fikcji czegokolwiek. Wykładnię tę można również zastosować do stosunku między art. 14 ust. 1 i art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT [22].

50. Jest to również zgodne z wolą prawodawcy. Artykuł 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT ma swoje źródło w art. 5 ust. 4 szóstej dyrektywy VAT [23]. Ta ostatnia norma jest z kolei oparta na art. 5 ust. 2 lit. f) projektu szóstej dyrektywy Rady [24]. Artykuł ten miał następujące brzmienie: „Dostawami w rozumieniu ust. 1 są również: […] f) przeniesienie, w zamian za odszkodowanie, własności towaru na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej, w przypadku gdy sprzedaż tego towaru nienakazana przez organ władzy publicznej podlegałaby opodatkowaniu".

51. W konsekwencji rzeczony przepis miał na celu zapewnienie spójności w traktowaniu pod względem VAT zwykłego, nienakazanego przez organ władzy publicznej zbycia i przeniesienia własności z nakazu organu władzy publicznej.

52. Również ze względów celowościowych [25] stanowisko, zgodnie z którym art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT tworzy fikcję dostawy w przypadku braku przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą, nie może przekonywać.

18 Wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 36, w którym Trybunał podzielił opinię rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:112, pkt 47.

19 W ramach tego sporu nieruchomość będąca przedmiotem przeniesienia własności była nadal zarządzana wyłącznie przez gminę tracącą prawo własności. Zarządzania mieniem należącym do innej osoby nie można utożsamiać z prawem do rozporządzania w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT. Ze względu na nieprecyzyjne pytania prejudycjalne nie było to jednak przedmiotem rozważań Trybunału.

20 Wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 36 i nast.

21 Zobacz np. wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, pkt 78.

22 Zobacz wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 88, w którym Trybunał stwierdza krzyżowanie się art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT i analogicznego przepisu dotyczącego usług (art. 28 dyrektywy VAT).

23 Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

24 Wniosek dotyczący szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, COM (73) 950 wersja ostateczna.

25 Tak opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:112, pkt 52.

53. Potwierdza to lektura dwóch pozostałych alternatyw przewidzianych w art. 14 ust. 2 dyrektywy VAT. Przepisy art. 14 ust. 2 lit. b) lub c) dyrektywy VAT nie służą bowiem po prostu fikcji dostawy. Artykuł 14 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT wyjaśnia jedynie, że na przykład w przypadku leasingu finansowego ma ogółem miejsce dostawa [26], niezależnie od tego, w jakiej kolejności następuje przeniesienie władztwa ekonomicznego i ostatecznie własności.

54. Szczególny cel można również stwierdzić w przypadku art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, który dotyczy transakcji komisu. O ile świadczenie przez komisanta na rzecz komitenta należałoby co do zasady uznać za świadczenie usług, o których mowa w art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT, o tyle art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT przekwalifikowuje to świadczenie w dostawę w przypadku prowizji płaconej od sprzedaży. Przepis ten tworzy zatem fikcję prawną dwóch identycznych dostaw towarów dokonywanych kolejno po sobie [27], aby zapewnić spójność w traktowaniu pod względem VAT transakcji między komisantem i komitentem oraz między komisantem i odbiorcą.

55. Natomiast w ramach art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT nie można stwierdzić żadnego powodu, dla którego miałaby być tworzona fikcja dostawy w sytuacji, gdy własność zostaje przeniesiona w oderwaniu od prawa do rozporządzania. Wręcz przeciwnie, w przypadkach takich jak w niniejszej sprawie taka wykładnia prowadziłaby do sprzecznej z systemem podwójnej dostawy. Ten sam towar, który został już raz dostarczony nabywcy, nie może zostać po raz drugi dostarczony temu samemu nabywcy. Ryzyko luki podatkowej nie istnieje ze względu na konstytutywne elementy świadczenia usług, o których mowa w art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT.

56. Treść art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT wyczerpuje się zatem jedynie w wyjaśnieniu, że (przymusowe) przeniesienie własności na podstawie prawa publicznego podlega opodatkowaniu VAT jako dostawa w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, jeżeli porównywalna transakcja prawa prywatnego stanowiłaby taką dostawę. Wniosek ten potwierdza ostatecznie również fakt, że prawodawca mógł mieć tutaj na względzie przede wszystkim przypadki takie jak wywłaszczenie lub egzekucja [28]. Bezsporne jest jednak, że w obu przypadkach prawo do rozporządzania towarami podlega przeniesieniu.

C. W przedmiocie pytania trzeciego: brak działalności w charakterze organów władzy publicznej

57. W pytaniu trzecim sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy w niniejszej sprawie gmina w ogóle działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT. Jeżeli gmina pobiera opłatę z tytułu przekształcenia jako podmiot prawa publicznego w ramach wykonywania działalności, która na niej ciąży jako na organie władzy publicznej, wówczas ustanawiający odstępstwo przepis art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT mógłby wykluczać transakcję podlegającą opodatkowaniu.

58. Nawet jeśli, jak sugerują uwagi pisemne Rzeczypospolitej Polskiej, nakazane z mocy prawa przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w Polsce ma dotyczyć przede wszystkim, a nawet wyłącznie, nieruchomości należących do podmiotów prawa publicznego, art. 13 dyrektywy VAT nie ma znaczenia w niniejszej sprawie.

59. Tło tej regulacji stanowi to, że niektóre rodzaje działalności, mimo iż mają charakter gospodarczy, są ściśle związane z wykonywaniem prerogatyw władzy publicznej [29], które są zastrzeżone wyłącznie dla podmiotów prawa publicznego. W takim przypadku można wykluczyć zakłócenie konkurencji.

26 Opinia rzecznika generalnego M. Szpunara w sprawie Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:414, pkt 41.

27 Wyroki: z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 88; z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling, Davin, Tanghe, C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 35.

28 W odniesieniu do dostaw w drodze egzekucji zob. np. wyrok z dnia 26 marca 2015 r., Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, pkt 33 i nast.

29 Wyrok z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 31.

60. I tak, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, podmioty prawa publicznego działają w charakterze organów władzy publicznej tylko wtedy, gdy działają w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego i gdy właśnie nie wykonują działalności na tych samych warunkach prawnych co prywatni przedsiębiorcy [30].

61. Ani utrata własności, ani pobieranie opłaty z tytułu przekształcenia nie stanowią w niniejszym przypadku wykonywania władzy publicznej. Prawdą jest, że ustawa o przekształceniu nakłada na gminę obowiązek przeprowadzenia postępowania administracyjnego. Niemniej jednak opłata należna od dotychczasowych użytkowników wieczystych nie jest ustalana przez gminę jako organ władzy publicznej na podstawie właściwego dla niej reżimu prawnego w ramach postępowania administracyjnego.

62. Przeciwnie, gmina pobiera opłatę w charakterze dotychczasowego właściciela nieruchomości. Wniosku tego nie zmienia okoliczność, że przekształcenie z mocy prawa ma na celu dokonanie prawnorzeczowej korekty nabywania terenów publicznych, które najwyraźniej było zakazane w czasach komunizmu, w związku z czym stosowano wówczas instrument użytkowania wieczystego. Aktualne przeniesienie własności stanowi z ekonomicznego punktu widzenia kontynuację dostawy związanej z ustanowieniem prawa wieczystego (w tym względzie pkt 2 powyżej). Jak słusznie podkreśla również Komisja, obowiązek wniesienia opłaty jest zatem związany z oddaniem w użytkowanie wieczyste nieruchomości gminnych. Znajduje ono jednak podstawę w prawie cywilnym.

63. Dlatego też, pobierając raty z tytułu użytkowania wieczystego, gmina działała również w charakterze podatnika. Nie ma zatem żadnego powodu, aby działalność gminy kwalifikować odmiennie niż dotychczas.

64. W tym względzie ustawa o przekształceniu pozostaje bez uszczerbku dla (cywilnego) charakteru prawnego opłaty. Potwierdza to art. 12 ust. 2 ustawy o przekształceniu. Przepis ten odsyła bowiem wyraźnie do art. 12a ustawy o zarządzaniu nieruchomościami, który reguluje cywilny charakter opłat wnoszonych przez użytkownika wieczystego.

D. Wnioski

65. Proponuję zatem Trybunałowi, by na przedstawione pytania odpowiedział następująco:

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

30 Wyroki: z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 48; z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 21; z dnia 12 września 2000 r., Komisja/Grecja, C-260/98, EU:C:2000:429, pkt 35; z dnia 14 grudnia 2000 r., Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, pkt 17.