

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT1.8101.2.2021

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 22 grudnia 2021 r.

**w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług przekształcenia z mocy prawa
prawa użytkowania wieczystego w prawo własności**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾ – dalej: „Ordynacja podatkowa”, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności przekształcenia prawa użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej w prawo własności, dokonanego z mocy prawa na podstawie ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów²⁾ – dalej: „ustawa przekształceniowa”.

Użytkowanie wieczyste jest prawem rzeczowym do korzystania na czas określony³⁾ z nieruchomości gruntowej, zgodnie z którym użytkownik wieczysty może – w granicach, określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego oraz przez umowę o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste – korzystać z nieruchomości z wyłączeniem innych osób. W tych samych granicach użytkownik wieczysty może swoim prawem rozporządzać. Za oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste pobiera się pierwszą opłatę i opłaty roczne, które są wnoszone przez cały okres użytkowania wieczystego⁴⁾.

Na mocy ustawy przekształceniowej z dniem 1 stycznia 2019 r. prawo użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe przekształcono w prawo własności tych gruntów⁵⁾. Własność gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe przeszła zatem na użytkowników wieczystych, z czym wiąże się obowiązek uiszczenia stosownej opłaty.

¹⁾ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2020 r. poz. 2040.

³⁾ Stosownie do art. 236 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r., poz. 1740, z późn. zm.) oddanie gruntu Skarbu Państwa lub gruntu należącego do jednostek samorządu terytorialnego bądź ich związków w użytkowanie wieczyste następuje na okres dziewięćdziesięciu dziewięciu lat. W wypadkach wyjątkowych, gdy cel gospodarczy użytkowania wieczystego nie wymaga oddania gruntu na dziewięćdziesiąt dziewięć lat, dopuszczalne jest oddanie gruntu na okres krótszy, co najmniej jednak na lat czterdzieści.

⁴⁾ Art. 71 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2021 r. poz. 1899 i 815).

⁵⁾ Art. 1 ust. 1 ustawy przekształceniowej.

Wątpliwości związane z traktowaniem na gruncie przepisów dotyczących VAT czynności przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntów we własność na podstawie ustawy przekształceniowej była przedmiotem postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”).

Interpretacja wydawana jest w związku z treścią wyroku TSUE w sprawie C-604/19 Gmina Wrocław przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej. Treść ww. wyroku oznacza konieczność zmiany ugruntowanej linii interpretacyjnej organów podatkowych. W celu zatem zapobieżenia powstaniu wątpliwości interpretacyjnych oraz zapewnienia jednolitego stosowania przepisów w tym zakresie przez organy podatkowe, uzasadnione jest wydanie niniejszej interpretacji ogólnej.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁶⁾ – dalej: „ustawa o VAT” – opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również 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.

Stosownie do art. 7 ust. 1 pkt 6 i 7 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie tego prawa.

Przepisy te stanowią implementację art. 14 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁷⁾ – dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”. Zgodnie z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Zgodnie zaś z ust. 2 lit. a) tego artykułu poza czynnością, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa.

2.1 Dotychczasowy sposób opodatkowania czynności ustanowienia użytkowania wieczystego i jego przekształcenia w prawo własności.

W stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 maja 2004 r.⁸⁾ ustanowienie prawa użytkowania wieczystego nie stanowiło czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT.

Czynność taka była natomiast traktowana jako opodatkowana tym podatkiem od 1 maja 2004 r. na podstawie przepisów ustawy o VAT z dnia 11 marca 2004 r. Powstałe w tej kwestii wątpliwości interpretacyjne dotyczyły jedynie uznania ustanowienia prawa użytkowania wieczystego (lub jego odsprzedaży) bądź za dostawę towarów bądź za świadczenie usług.

W wyniku uchwały NSA z dnia 8 stycznia 2007 r.⁹⁾ do ustawy o VAT wprowadzono zmiany obowiązujące od 1 grudnia 2008 r.¹⁰⁾, w świetle których oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie tego prawa stanowią dostawę towarów¹¹⁾.

Konsekwencją powyższego było uznanie, że podatek VAT należało pobierać jedynie od opłat z tytułu użytkowania wieczystego ustanowionego od 1 maja 2004 r.

⁶⁾ Dz. U. z 2021 r. poz. 685, z późn. zm.

⁷⁾ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

⁸⁾ Na podstawie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, z późn. zm.).

⁹⁾ Uchwała w składzie 7 sędziów sygn. akt I FPS 1/06.

¹⁰⁾ Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1320).

¹¹⁾ Na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 i 7 ustawy o VAT.

Zgodnie z linią interpretacyjną organów podatkowych przekształcenie prawa użytkowania wieczystego we własność (na podstawie umowy cywilnoprawnej pomiędzy użytkownikiem wieczystym a właścicielem gruntów, bądź też z mocy prawa – np. na podstawie ww. ustawy przekształceniowej) nie stanowiło odrębnej dostawy towarów, a jedynie kontynuację pierwotnej dostawy (tj. czynności ustanowienia tego prawa – oddania gruntu w użytkowanie wieczyste). Uiszczane z tego tytułu opłaty traktowane były jako element wynagrodzenia za dokonaną w momencie ustanowienia prawa użytkowania wieczystego dostawę gruntu. Takie stanowisko organów podatkowych dotyczyło zarówno przekształcenia użytkowania wieczystego ustanowionego przed dniem 1 maja 2004 r., jak i ustanowionego od tej daty.

Konsekwencją takiego stanowiska był brak opodatkowania czynności przekształcenia we własność prawa użytkowania wieczystego gruntu ustanowionego przed 1 maja 2004 r. (które to ustanowienie nie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT), natomiast opłaty z tytułu czynności przekształcenia prawa użytkowania wieczystego ustanowionego od dnia 1 maja 2004 r., jako podwyższające podstawę opodatkowania ustanowionego prawa użytkowania wieczystego, podlegały opodatkowaniu VAT.

2.2 Wyrok TSUE z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie C-604/19 Gmina Wrocław.

W wyroku C-604/19 TSUE uznał, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo własności przewidziane w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów w rozumieniu przepisu art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE. Z brzmienia i struktury art. 14 dyrektywy 2006/112/WE wynika zdaniem TSUE, że ust. 2 tego artykułu stanowi – w stosunku do ogólnej definicji zawartej w jego ust. 1 – *lex specialis*, którego przesłanki stosowania mają charakter niezależny w stosunku do przesłanek ust. 1 tego artykułu. Przepis ust. 2 art. 14 dyrektywy 2006/112/WE dotyczy zatem innych transakcji, które są kwalifikowane jako „dostawy towarów”, a jednocześnie mają cechy odrębne od tych, o których mowa w art. 14 ust. 1 tej dyrektywy. Ponadto TSUE orzekł, że przy przekształceniu prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo własności przewidzianym w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty na rzecz gminy będącej właścicielem nieruchomości, co pozwala jej na uzyskanie z tego tytułu dochodu o charakterze stałym, owa gmina działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, a nie jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 tej dyrektywy.

Wyrok TSUE jednoznacznie zatem przesądza, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntu w prawo własności na podstawie przepisów ustawy przekształceniowej stanowi dostawę towarów dla celów opodatkowania VAT.

Podkreślić należy, że wyrok TSUE dotyczy wyłącznie przedmiotowych czynności dokonywanych z mocy prawa, nie dotyczy przekształcenia prawa użytkowania wieczystego we własność, dokonywanego na podstawie umowy cywilnoprawnej pomiędzy użytkownikiem wieczystym a właścicielem gruntów.

2.3 Sposób opodatkowania opłat z tytułu czynności przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntu w prawo własności, dokonanej z mocy prawa, po ww. wyroku TSUE.

Rozstrzygnięcie TSUE zawarte w wyroku C-604/19 powoduje brak możliwości traktowania czynności przekształcenia użytkowania wieczystego we własność jako kontynuacji pierwotnej czynności pomiędzy stronami, tj. dostawy towaru (gruntu) dokonanej w drodze czynności ustanowienia tego użytkowania wieczystego.

W rezultacie – w kontekście opodatkowania VAT czynności związanych z użytkowaniem wieczystym (całościowego rozliczenia podatku VAT z tego tytułu – od ustanowienia tego prawa aż po jego przekształcenie we własność z mocy prawa) – należy wyróżnić dwie odrębne dostawy towaru (gruntu):

- 1) czynność ustanowienia użytkowania wieczystego, skutkującą przekazaniem użytkownikowi wieczystemu władztwa ekonomicznego nad gruntem (właściciel gruntu – władztwo prawne, użytkownik wieczysty – władztwo ekonomiczne).

Podstawa prawna czynności: art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT, któremu w tej sytuacji odpowiada art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE;

- 2) czynność przekształcenia użytkowania wieczystego we własność z mocy prawa, skutkującą przeniesieniem przez dotychczasowego właściciela gruntu władztwa prawnego na rzecz dotychczasowego użytkownika wieczystego z mocy prawa – transformacja dotychczasowego użytkownika wieczystego w nowego właściciela (władztwo prawne i ekonomiczne).

Podstawa prawna czynności: art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, któremu w tej sytuacji odpowiada art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE.

W świetle powyższego, mając na względzie prezentowane dotąd stanowisko organów podatkowych dotyczące opodatkowania podatkiem VAT czynności przekształcenia użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowych we własność, ustanowionego od 1 maja 2004 r., wyrok TSUE w sprawie C-604/19 nie wywołuje w praktyce skutków co do opodatkowania VAT takich czynności dokonanych z mocy prawa. Pomimo tego, że przekształcenie tego prawa nie było traktowane jako odrębna dostawa towaru (gruntu), opłaty przekształceniowe w takich przypadkach były już wcześniej opodatkowane podatkiem VAT.

Konsekwencją podjętego przez TSUE rozstrzygnięcia jest natomiast konieczność zmiany sposobu traktowania na gruncie VAT czynności przekształcenia użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowych we własność, ustanowionego przed 1 maja 2004 r. (czyli uznania ich za odrębną dostawę towarów), które to czynności nie były dotąd uznawane za podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy przekształceniowej z tytułu przekształcenia nowy właściciel gruntu ponosi na rzecz dotychczasowego właściciela gruntu opłatę. Wysokość opłaty jest równa wysokości opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego, która obowiązywałaby w dniu przekształcenia (art. 7 ust. 2 tej ustawy). Zgodnie z art. 7 ust. 6 ustawy opłata jest wnoszona przez okres 20 lat, licząc od dnia przekształcenia, możliwe jest jednak jednorazowe wniesienie tej opłaty (art. 7 ust. 7 ustawy).

Ww. opłaty, jako wynagrodzenie z tytułu dokonanej czynności przekształcenia użytkowania wieczystego gruntu we własność, podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych ustanowionych w ustawie o VAT. Mając na względzie treść art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym podstawą opodatkowania jest co do zasady wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, jak również art. 29a ust. 6 pkt 1, zgodnie z którym podstawa opodatkowania obejmuje podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku, uznać należy, że otrzymane przez dotychczasowego właściciela gruntu opłaty zawierają już w sobie podatek VAT (są tzw. kwotami brutto).

2.4 Obowiązek podatkowy dla czynności przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntów w prawo własności, dokonanej z mocy prawa.

W wyroku w sprawie C-604/19 TSUE orzekł że: „(...) zakwalifikowanie jako 'dostawy towarów' w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT wymaga spełnienia trzech kumulatywnych przesłanek. Przede wszystkim musi nastąpić przeniesienie prawa własności. Następnie przeniesienie to musi nastąpić z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa. Wreszcie musi nastąpić wypłata odszkodowania.” (pkt 56).

Zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje co do zasady z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Jednocześnie przepisy ustawy o VAT wskazują szczególny moment powstania obowiązku podatkowego dla określonych czynności. Zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b dla czynności przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tego tytułu. Przepisy ustawy o VAT nie ustanawiają natomiast szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego dla takich czynności dokonanych z mocy prawa.

Mając na względzie podobny charakter takich czynności, tj. dostawy towarów dokonywanej z nakazu organu władzy oraz z mocy prawa, brak jest przesłanek do traktowania ich w odmienny sposób. Uznać

zatem należy, że przepis art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b ustawy o VAT może mieć zastosowanie do czynności przeniesienia własności towarów z mocy prawa.

W przypadku zatem czynności przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntów w prawo własności, dokonanej na podstawie ustawy przekształceniowej (czyli z mocy prawa), obowiązek podatkowy powinien powstać w momencie otrzymania całości lub części opłaty przekształceniowej (w odniesieniu do otrzymanej kwoty).

W celu wyeliminowania wątpliwości dotyczących stosowania przepisów w zakresie obowiązku podatkowego dla przedmiotowych czynności, art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b ustawy o VAT od 1 stycznia 2022 r. został odpowiednio doprecyzowany¹²⁾.

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b ustawy o VAT dla czynności przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienia z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tego tytułu¹³⁾.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W konsekwencji interpretacja ogólna nie może nakładać na podatnika obowiązków i nie jest dla niego aktem bezpośrednio wiążącym. Zastosowanie się do niej będzie miało walor ochronny zgodnie z przepisami art. 14k–14m Ordynacji podatkowej.

Jednocześnie, mając na uwadze dotychczasową jednolitą linię interpretacyjną organów podatkowych w sprawie traktowania na gruncie VAT czynności przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntów we własność ustanowionego przed 1 maja 2004 r. zauważyć należy, że z dniem 1 stycznia 2017 r. do Ordynacji podatkowej wprowadzono przepisy dotyczące utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 2 Ordynacji podatkowej: „*W przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej – stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k–14m*”.

Minister Finansów: z up. J. Sarnowski

¹²⁾ Na podstawie art. 14 pkt 5 ustawy dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105).

¹³⁾ Zgodnie z przepisem przejściowym do ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105) – art. 76 – stosowanie szczególnego obowiązku w podatku VAT będzie miało miejsce w odniesieniu do czynności wykonanych z mocy prawa przed dniem 1 stycznia 2022 r. i dotyczyć będzie kwot otrzymywanych z tego tytułu od dnia 1 stycznia 2022 r.