

62019CJ0604

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

25 lutego 2021 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. a) – Artykuł 9 ust. 1 – Artykuł 13 ust. 1 – Artykuł 14 ust. 1 i ust. 2 lit. a) – Pojęcie „dostawy towarów” – Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego obejmującego nieruchomości w prawo pełnej własności z mocy prawa – Gmina otrzymująca opłaty z tytułu przekształcenia – Pojęcie „odszkodowania” – Pojęcie „podatnika działającego w takim charakterze” – Wyjatek – Podmioty prawa publicznego wykonujące działalność lub dokonujące transakcji jako organy władzy publicznej

W sprawie C-604/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polska) postanowieniem z dnia 19 czerwca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 sierpnia 2019 r., w postępowaniu:

Gmina Wrocław

przeciwko

Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.-C. Bonichot, prezes izby, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan i N. Jääskinen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

—

w imieniu Gminy Wrocław – E. Mroczko oraz T. Straszkievicz, radcowie prawni,

—

w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i M. Siekierzyńska, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 września 2020 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. a), art. 9 ust. 1, art. 13 ust. 1 oraz art. 14 ust. 1 i ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Gminą Wrocław (Polska) a Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej (Polska) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie skierowanej do tej gminy interpretacji indywidualnej dotyczącej opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) opłat uiszczonych na jej rzecz w związku z przekształceniem prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności z mocy prawa.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

4

Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5

Artykuł 13 ust. 1 owej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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, skądki 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.

[...].

6

Artykuł 14 dyrektywy VAT stanowi:

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

2. Poza czynności, 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;

[...].

Prawo polskie

Kodeks cywilny

7

Artykuł 232 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. 1964, nr 16, poz. 93) w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem cywilnym”) stanowi:

„Grunty stanowiące własność Skarbu Państwa a położone w granicach administracyjnych miast oraz grunty Skarbu Państwa położone poza tymi granicami, lecz włączone do planu zagospodarowania przestrzennego miasta i przekazane do realizacji zadań jego gospodarki, a także grunty stanowiące własność jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków mogą być oddawane w użytkowanie wieczyste osobom fizycznym, i osobom prawnym”.

8

Artykuł 233 kodeksu cywilnego ma następujące brzmienie:

„W granicach, określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego oraz przez umowę o oddanie gruntu Skarbu Państwa lub gruntu należącego do jednostek samorządu terytorialnego bądź ich związków w użytkowanie wieczyste, użytkownik może korzystać z gruntu z wyłączeniem innych osób. W tych samych granicach użytkownik wieczysty może swoim prawem rozporządzać”.

9

Artykuł 234 tego kodeksu stanowi:

„Do oddania gruntu Skarbu Państwa lub gruntu należącego do jednostek samorządu terytorialnego bądź ich związków w użytkowanie wieczyste stosuje się odpowiednio przepisy o przeniesieniu własności nieruchomości”.

10

Zgodnie z art. 236 § 1 kodeksu cywilnego:

„Oddanie gruntu Skarbu Państwa lub gruntu należącego do jednostek samorządu terytorialnego bądź ich związków w użytkowanie wieczyste następuje na okres dziewięćdziesięciu lat. W wypadkach wyjątkowych, gdy cel gospodarczy użytkowania wieczystego nie wymaga oddania gruntu na dziewięćdziesięć lat, dopuszczalne jest oddanie gruntu na okres krótszy, co najmniej jednak na lat czterdzieści”.

11

Artykuł 238 kodeksu cywilnego przewiduje:

„Wieczysty użytkownik uiszcza przez czas trwania swego prawa opłat roczne”.

Ustawa o gospodarce nieruchomościami

12

Artykuł 12a ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2018 r., poz. 2204) w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „u.g.n.”) stanowi:

„Należności pieniężne z tytułu gospodarowania nieruchomościami mające charakter cywilnoprawny, przypadające Skarbowi Państwa reprezentowanemu przez starostę wykonującego zadania z zakresu administracji rządowej albo ministra właściwego do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa, mogą być umarzane w całości albo w części lub ich spłata może być odraczana lub rozkładana na raty”.

13

Artykuł 27 u.g.n. ma następujące brzmienie:

„Sprzedaż nieruchomości albo oddanie w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowej wymaga zawarcia umowy w formie aktu notarialnego. Oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste i przeniesienie tego prawa w drodze umowy wymaga wpisu w księdze wieczystej”.

14

Artykuł 32 ust. 1 i 2 tej ustawy stanowi:

- „1. Nieruchomość gruntowa oddana w użytkowanie wieczyste może być sprzedana wyłącznie użytkownikowi wieczystemu [...]
2. Z dniem zawarcia umowy sprzedaży nieruchomości wygasa, z mocy prawa, uprzednio ustanowione prawo użytkowania wieczystego. [...]”.

15

Artykuł 69 owej ustawy stanowi:

„Na poczet ceny nieruchomości gruntowej sprzedawanej jej użytkownikowi wieczystemu zalicza

si? kwot? równ? warto?ci prawa u?ytkowania wieczystego tej nieruchomo?ci, okre?lon? wed?ug stanu na dzie? sprzeda?y”.

16

Artyku? 71 ust. 1 wskazanej ustawy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Za oddanie nieruchomo?ci gruntowej w u?ytkowanie wieczyste pobiera si? pierwsz? op?at? i op?aty roczne”.

17

Zgodnie z art. 72 ust. 1 u.g.n. op?aty z tytu?u u?ytkowania wieczystego ustala si? wed?ug stawki procentowej od ceny nieruchomo?ci gruntowej okre?lonej zgodnie z art. 67 ust. 1 tej ustawy na podstawie jej warto?ci. Artyku? 72 ust. 3 pkt 4 tej ustawy precyzuje, ?e w przypadku nieruchomo?ci gruntowych oddanych na cele mieszkaniowe wysoko?? op?aty rocznej z tytu?u u?ytkowania wieczystego wynosi 1% ceny nieruchomo?ci.

Ustawa o VAT

18

Artyku? 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug (Dz.U. 2004 r., poz. 535, zwanej dalej „ustaw? o VAT”), stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od towarów i us?ug [...], podlegaj?: odp?atna dostawa towarów i odp?atne ?wiadczenie us?ug na terytorium kraju”.

19

Artyku? 7 ust. 1 ustawy o VAT ma nast?puj?ce brzmienie:

„Przez dostaw? towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie si? przeniesienie prawa do rozporz?dzania towarami jak w?a?ciciel, w tym równie?:

1)

przeniesienie z nakazu organu w?adzy publicznej lub podmiotu dzia?aj?cego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa w?asno?ci towarów w zamian za odszkodowanie;

[...]

6)

oddanie gruntów w u?ytkowanie wieczyste”.

Ustawa o przekszta?ceniu

20

Artyku? 1 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekszta?ceniu prawa u?ytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo w?asno?ci tych gruntów (Dz.U. z 2018 r., poz. 1716, zwanej dalej „ustaw? o przekszta?ceniu”), stanowi:

„Z dniem 1 stycznia 2019 r. prawo u?ytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele

mieszkaniowe przekształca się w prawo własności tych gruntów”.

21

Artykuł 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o przekształceniu ma następujące brzmienie:

„Podstawą ujawnienia prawa własności gruntu w księdze wieczystej oraz ewidencji gruntów i budynków stanowi zaświadczenie potwierdzające przekształcenie, zwane dalej »zaświadczeniem«, wydawane przez: odpowiednio wójta (burmistrza, prezydenta miasta), zarządcę powiatu albo zarządcę województwa – w przypadku gruntów stanowiących własność jednostek samorządu terytorialnego”.

22

Artykuł 4 ust. 2 pkt 1 tej ustawy precyzuje, że organy, o których mowa w ust. 1, powinny wydać zaświadczenie z urzędu nie później niż w terminie 12 miesięcy od dnia przekształcenia. Zgodnie z art. 4 ust. 4 tej ustawy w zaświadczeniu potwierdza się przekształcenie oraz informuje o obowiązku wnoszenia rocznej opłaty z tytułu przekształcenia, a także o wysokości i okresie wnoszenia tej opłaty.

23

Artykuł 5 ust. 1 tej ustawy stanowi:

„Sąd dokonuje z urzędu wpisu własności gruntu oraz wpisu roszczenia o opłatę w księgach wieczystych”.

24

Artykuł 6 ust. 1 owej ustawy przewiduje, że nowy właściciel może zakwestionować informacje zawarte w zaświadczeniu, o którym mowa w art. 4 tej ustawy. Wniosek złożony w ramach tego postępowania prowadzi do wydania decyzji administracyjnej określającej wysokość i okres wnoszenia opłaty z tytułu przekształcenia.

25

Artykuł 7 ustawy o przekształceniu stanowi:

„1. Z tytułu przekształcenia nowy właściciel gruntu ponosi na rzecz dotychczasowego właściciela gruntu opłatę.

2. Wysokość opłaty jest równa wysokości opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego, która obowiązuje w dniu przekształcenia.

[...]

6. Opłata jest wnoszona przez okres 20 lat, licząc od dnia przekształcenia.

7. Właściciel gruntu w każdym czasie trwania obowiązku wnoszenia opłaty może zgłosić właścicielowi organowi na piśmie zamiar jednorazowego jej wniesienia w kwocie pozostającej do spłaty (opłata jednorazowa). Wysokość opłaty jednorazowej odpowiada iloczynowi wysokości opłaty obowiązującej w roku, w którym ogłoszono zamiar wniesienia opłaty jednorazowej, oraz liczby lat pozostałych do upływu okresu, o którym mowa w ust. 6 albo 6a”.

26

Zgodnie z art. 12 ust. 2 owej ustawy:

„Do op?at i op?at jednorazowych przepis art. 12a ustawy o gospodarce nieruchomo?ciami stosuje si? odpowiednio”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

27

Gmina Wroc?aw jest jednostk? samorz?du terytorialnego zarejestrowan? jako podatnik VAT, która by?a w?a?cicielem nieruchomo?ci obci??onych prawem u?tkowania wieczystego w rozumieniu prawa polskiego.

28

Zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego u?tkowanie wieczyste polega na oddaniu gruntu Skarbu Pa?stwa lub gruntu nale??cego do jednostek samorz?du terytorialnego b?d? ich zwi?zków u?tkownikowi wieczystemu, który mo?e korzysta? z gruntu i rozporz?dza? swym prawem z wy??czeniem innych osób. U?tkownikami wieczystymi mog? by? osoby fizyczne lub prawne. W ramach u?tkowania wieczystego grunty s? oddawane u?tkownikowi co do zasady na okres 99 lat, który w wy?tkowych wypadkach mo?e zosta? skrócony, jednak na okres nie krótszy ni? 40 lat. Za u?tkowanie wieczyste, przez czas trwania tego prawa, u?tkownik wieczysty uiszcza na rzecz w?a?ciciela gruntu op?at? roczn?.

29

Zgodnie z art. 72 ust. 1 u.g.n. op?aty nale?ne z tytu?u u?tkowania wieczystego ustala si? wed?ug stawki procentowej od ceny danej nieruchomo?ci gruntowej okre?lonej zgodnie z art. 67 ust. 1 tej ustawy na podstawie warto?ci tej nieruchomo?ci. Artyku? 72 ust. 3 pkt 4 wskazanej ustawy stanowi, ?e w przypadku nieruchomo?ci gruntowych oddanych na cele mieszkaniowe wysoko?? op?aty rocznej z tytu?u u?tkowania wieczystego wynosi 1% ceny danej nieruchomo?ci.

30

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 i art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT oddanie gruntów w u?tkowanie wieczyste stanowi dostaw? towarów, a tym samym coroczne op?aty uiszczane przez u?tkownika powinny podlega? opodatkowaniu VAT.

31

Na mocy ustawy o przekszta?ceniu w dniu 1 stycznia 2019 r. prawo u?tkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe przekszta?ci?o si? w prawo pe?nej w?asno?ci tych gruntów.

32

Zgodnie z art. 7 ustawy o przekszta?ceniu u?tkownik wieczysty, który sta? si? w?a?cicielem, jest zobowi?zany do wniesienia na rzecz jednostki publicznej, która by?a w?a?cicielem danego gruntu, op?aty z tytu?u przekszta?cenia. Op?ata ta jest wnoszona do dnia 31 marca ka?dego roku przez okres 20 lat, liczc od dnia przekszta?cenia prawa u?tkowania wieczystego danej nieruchomo?ci w prawo pe?nej w?asno?ci. Artyku? ten precyzuje, ?e wysoko?? tej op?aty jest równa wysoko?ci

opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego, która obowiązuje aby w dniu przekształcenia. Ponadto nowy właściciel może, w każdym czasie trwania obowiązku wnoszenia opłaty z tytułu przekształcenia, zgłosić własnemu organowi na piśmie zamiar jednorazowego jej wniesienia w kwocie pozostającej do opłaty.

33

Ponadto art. 6 ust. 1 ustawy o przekształceniu stanowi, że nowy właściciel nieruchomości może zakwestionować kwotę opłaty z tytułu przekształcenia i okres wnoszenia tej opłaty, składając wniosek do właściwego organu. Wniosek złożony w ramach tego postępowania prowadzi do wydania decyzji administracyjnej określającej wysokość i okres wnoszenia opłaty z tytułu przekształcenia.

34

W dniu 5 stycznia 2019 r. Gmina Wrocław zwróciła się do organu podatkowego o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej stosowania VAT do opłat należnych jej na podstawie ustawy o przekształceniu.

35

Owa gmina utrzymuje, że opłaty uiszczane przez nowych właścicieli gruntów na podstawie owej ustawy nie podlegają VAT.

36

Organ podatkowy uznał natomiast w interpretacji indywidualnej z dnia 15 stycznia 2019 r., że opłaty należne Gminie Wrocław na mocy ustawy o przekształceniu podlegają VAT jako pozostająca do zapłaty cząstkowa kwota stanowiącej należność z tytułu ustanowienia prawa użytkowania wieczystego danego gruntu oraz z tego względu, że pobierają te opłaty, gmina działa jako podatnik VAT, a nie w charakterze organu władzy publicznej.

37

Gmina Wrocław wniosła skargę na wspomnianą interpretację indywidualną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska).

38

Sąd odsyłający zastanawia się w pierwszej kolejności nad kwestią, czy przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności, dokonane na podstawie ustawy o przekształceniu bez wyrażenia przez strony woli dokonania tego przekształcenia, nie powinno być uważane za transakcję, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, a mianowicie za przeniesienie, w zamian za odszkodowanie, własności rzeczy z mocy prawa. Sąd ten zastanawia się w szczególności, czy biorąc pod uwagę jej cechy, opłata z tytułu przekształcenia może być uznana za „odszkodowanie” w rozumieniu tego przepisu. Sąd odsyłający uważa, że ma to miejsce w rozpatrywanej przed nim sprawie i że w związku z tym przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT.

39

W drugiej kolejności sąd ten wskazuje, że gdyby jednak nie było możliwe stwierdzenie, że chodzi o dostawę towarów w rozumieniu tego przepisu, należałoby wówczas zastanowić się nad

kwalifikacji? czynności prawnej w postępowaniu głównym jako dostawy towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT.

40

W trzeciej kolejności sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy w niniejszej sprawie Gmina Wrocław działa jako podatnik VAT, jak twierdzi organ podatkowy, czy też, w stosownym przypadku, zastosowanie do tej gminy ma wyjątek od opodatkowania VAT przewidziany w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT. Sąd ten uważa, że w okolicznościach niniejszej sprawy gmina wykonuje działalność jako podmiot publiczny, a zgodnie z przepisami ustawy o przekształceniu wykonuje zasadniczo wyłączenie zadania o charakterze administracyjnym. Sąd odsyłający podkreśla, że samo przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności jest dokonywane wyłącznie z mocy prawa, bez możliwości negocjowania warunków realizacji tego przekształcenia lub warunków uiszczania opłat za przekształcenie, oraz że Gmina Wrocław nie może podejmować żadnych działań, które mogłyby wpłynąć na zakres podmiotowy, przedmiotowy lub ekonomiczny owego przekształcenia.

41

W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa [...] 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]?

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

W przedmiocie trybu przyspieszonego

42

We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający wniosł o zastosowanie do niniejszej sprawy trybu przyspieszonego przewidzianego w art. 105 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem. Na poparcie swojego wniosku sąd ten podniósł, że brak pewności prawa w zakresie sposobów nakładania opłat z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności stanowi zagrożenie dla bezpieczeństwa budżetowego i może również prowadzić do powstania szkody u licznych obywateli polskich, których to dotyczy.

43

Z art. 105 § 1 regulaminu postępowania wynika, że na wniosek sądu odsyłającego lub w wyjątkowych przypadkach z urzędu, jeżeli charakter sprawy wymaga niezwłocznego rozstrzygnięcia, prezes Trybunału może postanowić, po zapoznaniu się ze stanowiskiem sądziego sprawozdawcy i rzecznika generalnego, o rozpatrzeniu odesłania prejudycjalnego w trybie przyspieszonym, stanowiącym odstępstwo od przepisów tego regulaminu.

44

W niniejszym wypadku w dniu 10 października 2019 r. prezes Trybunału postanowić, po zapoznaniu się ze stanowiskiem sądziego sprawozdawcy i rzecznika generalnego, oddalić wniosek sądu odsyłającego, o którym mowa w pkt 42 niniejszego wyroku.

45

Orzeczenie to zostało uzasadnione tym, że powody wskazane przez sąd odsyłający nie pozwalają na ustalenie, czy przesłanki określone w art. 105 § 1 regulaminu postępowania zostały spełnione w ramach niniejszej sprawy (zob. analogicznie wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., *Addis*, C-517/17, EU:C:2020:579, pkt 42).

46

Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem ani zwykłe interesy gospodarcze, niezależnie od tego, jak bardzo są istotne i uzasadnione (postanowienie prezesa Trybunału z dnia 2 września 2015 r., *Leonmobili i Leone*, C-353/15, niepublikowane, EU:C:2015:552, pkt 8), ani ryzyko straty gospodarczej lub znaczący pod względem ekonomicznym charakter sprawy w postępowaniu głównym (postanowienie prezesa Trybunału z dnia 29 stycznia 2014 r., *E.*, C-436/13, niepublikowane, EU:C:2014:95, pkt 27) nie mogą wykazać istnienia pilnego charakteru w rozumieniu art. 105 § 1 regulaminu postępowania.

47

Ponadto znaczna liczba spraw, w przypadku których postępowanie zostało zawieszone do czasu wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie niniejszego odesłania prejudycjalnego, nie może również sama w sobie stanowić wyjątkowej okoliczności mogącej uzasadniać zastosowanie trybu przyspieszonego (zob. podobnie postanowienia prezesa Trybunału: z dnia 8 marca 2012 r., *P.*, C-6/12, niepublikowane, EU:C:2012:135, pkt 8; z dnia 31 marca 2014 r., *Indi i ir inwesticij draudimas i Nemanišas*, C-671/13, niepublikowane, EU:C:2014:225, pkt 10; a także z dnia 28 listopada 2017 r., *Di Girolamo*, C-472/17, niepublikowane, EU:C:2017:932, pkt 15).

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

48

W pytaniach pierwszym i drugim, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 14 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przekształcenie prawa użytkownika wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidziane w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów w rozumieniu ust. 2 lit. a) tego artykułu lub, pomocniczo, w rozumieniu ust. 1 tego artykułu.

49

Należy przede wszystkim wskazać, że dyrektywa VAT ustanawia wspólny system VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu (wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

50

Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

51

Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT definiuje pojęcie „dostawy towarów” jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

52

W tym względzie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie „dostawy towarów”, o którym mowa w art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem (wyrok z dnia 15 maja 2019 r., Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

53

Podobnie art. 14 ust. 2 lit. a) owej dyrektywy stanowi, że poza czynnością, o której mowa w ust. 1 tego artykułu, 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.

54

W związku z tym, o ile art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT definiuje w sposób ogólny pojęcie „dostawy towarów”, o tyle z wykładni językowej ust. 2 tego artykułu, a w szczególności z wyrażenia „[p]oza czynnością, o której mowa w ust. 1” można wywnioskować, że ów ust. 2 dotyczy 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. W szczególności definicja transakcji, o których mowa w art. 14 ust. 2 lit. a) rzeczony dyrektywy, w ogóle nie odnosi się do „prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”, o którym mowa w art. 14 ust. 1 tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 35). Natomiast art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT odnosi się wyrażnie do przeniesienia własności tego towaru (zob. podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 40).

55

Z brzmienia i struktury art. 14 dyrektywy VAT wynika zatem, 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 13

56

Zatem 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 (wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 37).

57

W niniejszej sprawie, co się tyczy dwóch pierwszych przesłanek wskazanych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że bezsporne jest, iż przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności, które doprowadziło do przeniesienia prawa własności Gminy Wrocław na dawnych użytkowników wieczystych, należy uznać za przeniesienie prawa własności w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT. Ponadto bezsporne jest, że owo przekształcenie nastąpiło z mocy prawa.

58

Co się tyczy kwestii, czy przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności zostało dokonane w zamian za odszkodowanie w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, należy stwierdzić w pierwszej kolejności, że wyrażenie „w zamian za odszkodowanie [zapłata odszkodowania]” na podstawie tego przepisu powinno otrzymać, w braku jakiegokolwiek odesłania do prawa krajowego państw członkowskich, autonomiczną i jednolitą definicję, w szczególności w prawie Unii i uwzględniając w szczególności charakter *lex specialis* tego przepisu, jak wynika z pkt 55 niniejszego wyroku. Tak więc treść tego wyrażenia nie może zależeć od znaczenia i zakresu, jakie ma ono w prawie krajowym państw członkowskich.

59

W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że aby doszło do zapłaty „odszkodowania” w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, nie ma znaczenia, zważywszy na charakter *lex specialis* tego przepisu, czy taka zapłata spełnia wszystkie elementy składowe pojęcia „odpłatnej” dostawy towarów, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 44).

60

W drugiej kolejności należy podkreślić, że brzmienie art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT odnosi się do „zapłaty” odszkodowania, nie określając jednak warunków dotyczących charakteru lub wysokości tego odszkodowania.

61

W trzeciej kolejności z orzecznictwa Trybunału wynika, że w celu ustalenia, czy przesłanka dotycząca zapłaty odszkodowania jest spełniona, należy jedynie ustalić, czy rozpatrywane w postępowaniu główne odszkodowanie jest bezpośrednio związane z przeniesieniem własności, a następnie, czy jego wypłata faktycznie nastąpiła, czego zbadanie należy do sądu krajowego (zob. podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 45).

62

W niniejszej sprawie z akt sprawy posiadanych przez Trybunał wynika, że obowiązek uiszczenia opłaty z tytułu przekształcenia powstaje z mocy prawa w dniu, w którym dokonane zostaje przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności, i że wysokość tej opłaty jest równa wysokości opłaty rocznej należnej z tytułu użytkowania wieczystego w dniu tego przekształcenia, przy czym owa opłata jest należna przez okres 20 lat. Zgodnie z informacjami przedstawionymi przez sąd odsyłający opłaty roczne należne z tytułu użytkowania wieczystego są z kolei obliczane jako procent ceny nieruchomości gruntowej. Opłaty z tytułu przekształcenia będące przedmiotem postępowania głównego są zatem bezpośrednio związane z przeniesieniem własności, a faktyczne ich uiszczenie podlega weryfikacji przez sąd odsyłający.

63

W świetle powyższych rozważań należy odpowiedzieć na pytania pierwsze i drugie, że art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidziane w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie pytania trzeciego

64

Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że przy przekształceniu prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidzianym w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty gmina działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, czy też jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 tej dyrektywy.

65

W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy na wstępie ocenić, czy przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności w zamian za uiszczenie opłaty stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.

66

Zastosowanie art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT wymaga bowiem uprzedniego stwierdzenia gospodarczego charakteru rozpatrywanej działalności. W razie stwierdzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy należy następnie zbadać, czy ma zastosowanie wyjątek przewidziany dla podmiotów prawa publicznego w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy owej dyrektywy (zob. analogicznie wyroki: z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 30; z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 31; a także z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 47).

W przedmiocie gospodarczego charakteru działalności

67

Pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane jest w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, a w szczególności jako obejmujące czynności polegające na „wykorzystywaniu, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

68

Co się tyczy pojęcia „wykorzystywania” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcie to odnosi się, zgodnie z wymogami zasady neutralności wspólnego systemu VAT, do wszystkich transakcji, niezależnie od ich formy prawnej, które mają na celu osiągnięcie z danego dobra stałego dochodu (wyroki: z dnia 6 października 2009 r., SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

69

Analiza brzmienia art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT wskazuje na szeroki zakres pojęcia „działalności gospodarczej” oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta ocenia się per se, niezależnie od jej celów lub rezultatów [zob. podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo].

70

W niniejszej sprawie należy wziąć pod uwagę w szczególności okoliczności, że Gmina Wrocław pobiera w zamian za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności opłatę od dawnych użytkowników wieczystych, należy co do zasady przez okres 20 lat, począwszy od dnia tego przekształcenia. Podobnie, w przypadku gdy wspomniana opłata jest uiszczana w formie jednorazowej, odpowiada ona opłacie należytej za rok, w którym wyrażono zamiar jednorazowego uiszczenia pomnożonej przez pozostałą liczbę lat do upływu okresu 20 lat, obliczonego od dnia owego przekształcenia.

71

Okoliczności te, których weryfikacja należy do sądu odsyłającego, pozwalają stwierdzić, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności pozwala Gminie Wrocław na uzyskanie z tego tytułu dochodu o charakterze stałym i że w konsekwencji transakcja ta stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.

72

W tym względzie nie ma znaczenia, że owo przekształcenie zostało dokonane z mocy prawa i że kwota opłaty z tytułu przekształcenia została ustanowiona w tej samej ustawie, biorąc pod uwagę konieczność poszanowania skuteczności (effet utile) art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT.

73

Podobnie okoliczności, że Gmina Wrocław nie podjęła żadnych czynnych działań w celu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności, jako że czynność ta odbyła się z mocy prawa, nie może sama w sobie prowadzić do wniosku, że owo przekształcenie nie wpisuje się w ramy wykorzystywania majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT.

74

Z orzecznictwa Trybunału nie można bowiem wywnioskować, by podjęcie czynnych działań w zakresie obrotu nieruchomościami stanowiło warunek konieczny do tego, aby działalność związana z zarządzaniem nieruchomościami mogła zostać uznana za prowadzoną w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu i mogła zostać w związku z tym uznana za „gospodarczą” [zob. podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo].

75

Należy dodać, że warunek taki nie byłby również zgodny z koniecznością poszanowania skuteczności (effet utile) art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, który z definicji odnosi się do przeniesienia własności rzeczy w następstwie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa.

W przedmiocie wykonywania działalności w charakterze organu władzy publicznej

76

Co się tyczy kwestii, czy w przypadku takim jak rozpatrywany w niniejszej sprawie Gmina Wrocław należy uznać za podatnika działania w takim charakterze w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, czy też jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy, należy przypomnieć na wstępie, że w drodze odstąpienia od ogólnej zasady opodatkowania przewidzianej w art. 9 ust. 1 owej dyrektywy art. 13 ust. 1 tej dyrektywy wyłącza gminy z kategorii podatników w związku z działalnością lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, chyba że wyłączenie ich z opodatkowania prowadzioby do znaczących zakłóceń konkurencji (wyrok z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

77

Jako wyjątek od ogólnej zasady opodatkowania VAT każdej działalności o charakterze

gospodarczym przepis ten należy interpretować w sposób ściśły (postanowienie z dnia 20 marca 2014 r., Gmina Wrocław, C-72/13, niepublikowane, EU:C:2014:197, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

78

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem z samego brzmienia tego przepisu wynika, że aby zasada wyłączenia z opodatkowania znalazła zastosowanie, muszą być kumulatywnie spełnione dwie przesłanki, a mianowicie, po pierwsze, rozpatrywana działalność powinna być wykonywana przez podmiot prawa publicznego, a po drugie, powinien on działać w charakterze organu władzy publicznej. W zakresie dotyczącym tej ostatniej przesłanki sposoby wykonywania danej działalności pozwalają na ustalenie zakresu wyłączenia podmiotów prawa publicznego z opodatkowania. Działalność wykonywana w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi działalność wykonywaną przez podmioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, którą wykonują na tych samych warunkach prawnych, co prywatne podmioty gospodarcze (postanowienie z dnia 20 marca 2014 r., Gmina Wrocław, C-72/13, niepublikowane, EU:C:2014:197, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

79

Trybunał sprecyzował ponadto, że przedmiot lub cel danej działalności nie ma w tym zakresie znaczenia oraz że okoliczności, iż jej wykonywanie wiąże się ze stosowaniem prerogatyw władztwa publicznego, pozwala na ustalenie, że działalność ta podlega reżimowi prawa publicznego (wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 70 i przytoczone tam orzecznictwo).

80

Co się tyczy w szczególności pierwszej z dwóch przesłanek ustanowionych w art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT dla celów zastosowania zasady nieopodatkowania, nie ulega wątpliwości, że Gmina Wrocław jest podmiotem prawa publicznego.

81

Niemniej jednak konieczne jest jeszcze, aby spełniona była druga przesłanka ustanowiona w tym przepisie, polegająca na tym, że zwolnione z VAT są wyłącznie czynności wykonywane przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej.

82

Tymczasem w niniejszej sprawie, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, szereg elementów wydaje się wskazywać na to, że w ramach przekształcenia prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności Gmina Wrocław nie korzysta z prerogatyw władzy publicznej.

83

Wydaje się ponadto, że Gmina Wrocław, wdrażając środki przyjęte przez ustawodawcę krajowego, nie dysponuje uprawnieniami decyzyjnymi w odniesieniu do podmiotowego zakresu stosowania takiego przekształcania i szczegółowych zasad jego stosowania.

84

Okazuje się, że zgodnie z przepisami ustawy o przekształceniu rola Gminy Wrocław polega zasadniczo na sprawdzeniu okoliczności faktycznych, wydaniu zaświadczenia potwierdzającego przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności i poinformowaniu nowego właściciela o obowiązku uiszczenia opłaty z tytułu przekształcenia. Jak wskazała rzeczniczka generalna w pkt 61 opinii, owa opłata należy od dawnych użytkowników wieczystych nie jest ustalana przez Gminę Wrocław jako organ władzy publicznej w ramach postępowania administracyjnego, na podstawie właściwego dla niej reżimu prawnego.

85

Z powyższego wynika, że z zastrzeżeniem weryfikacji, jakich powinien dokonać sąd odsyłający, działalność wykonywana przez Gminę Wrocław w ramach przekształcenia prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności ma charakter gospodarczy i nie może być uznana za wykonywanie prerogatyw władzy publicznej.

86

W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że przy przekształceniu prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej 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, z zastrzeżeniem weryfikacji, jakich powinien dokonać sąd odsyłający, owa gmina działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 owej dyrektywy, a nie jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

87

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1)

Artykuł 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidziane w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów w rozumieniu tego przepisu.

2)

Dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przy przekształceniu prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej 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, z zastrzeżeniem weryfikacji, jakich powinien dokonać sąd odsyłający, owa gmina działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 owej dyrektywy, a nie jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 tej dyrektywy.

Bonichot

Bay Larsen

Toader

Safjan

Jääskinen

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 25 lutego 2021 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes pierwszej izby

J.-C. Bonichot

(*1) Język postępowania: polski.