

Kwestia dopuszczalności objęcia opłaty z tytułu przekształcenia użytkownika wieczystego nieruchomości we własność podatkiem od towarów i usług w sytuacji ustanowienia użytkownika wieczystego przed 1 maja 2004 roku.

Rozważania w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-604/19*

The Issue of the Admissibility of Including the Fee for the Conversion of Perpetual Usufruct of Real Estate into Ownership with Value Added Tax in the Event of Establishing Perpetual Usufruct Before the 1st May 2004. Considerations in Connection with the Judgment of the Court of Justice of the European Union in case C-604/19

The Court of Justice of the European Union, in its judgment of 25th February 2021 in case C-604/19, acknowledged that the conversion of the right of property's perpetual usufruct into a right of property's full ownership provided for in national law in return for payment of a fee constitutes a supply of goods, and a local self-government unit being a collector of that fee acts as a taxpayer and not as a public authority. The author tries to answer the question of whether, in the light of the above decision, it is permissible for the conversion fee to be subject to value-added tax in a situation where the perpetual usufruct of the property was established before the 1st May 2004.

Dominika Łukawska-Białogłowska

*doktor nauk prawnych
Uniwersytet Łódzki
ORCID – 0000-0001-6243-7118
e-mail: dlukawska@wpia.uni.lodz.pl*

Słowa kluczowe:
opłata przekształceniowa, użytkowanie wieczyste nieruchomości, własność nieruchomości, podatek od towarów i usług, Naczelny Sąd Administracyjny, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Key words:
conversion fee, property's perpetual usufruct, property's ownership, value-added tax, Supreme Administrative Court, Court of Justice of the European Union

<https://doi.org/10.36128/priv.vi38.356>

1. Wprowadzenie

W wyroku z dnia 25 lutego 2021 r., C-604/19, w sprawie Gmina Wrocław przeciwko Dyrektorowi Krajowej Administracji Skarbowej Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Luksemburgu orzekł, że:

- art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od

* Artykuł przedstawia wyłącznie osobiste poglądy autorki.

- wartości dodanej¹ 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 (pkt 1 sentencji);
- dyrektywę 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 dyrektywy 112, a nie jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 tej dyrektywy (pkt 2 sentencji)².

Z przytoczonych tez orzeczniczych wynika bezspornie, że na gruncie prawa europejskiego przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności w związku z uiszczeniem przepisanej prawem opłaty z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości³ (dalej: opłata przekształceniowa) stanowi dostawę

-
- 1 Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1; dalej: dyrektywa 112.
- 2 LEX nr 3123493. Orzeczenie zostało wydane w odpowiedzi na pytania prejudycjalne Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, sformułowane w postanowieniu z dnia 19 czerwca 2019 r., I SA/Wr 295/19, LEX nr 2691246:
- 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 związku z art. 2 ust. 1 lit. a Dyrektywy 112 podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej?
 - W razie odpowiedzi negatywnej na powyższe pytanie – czy przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 w związku z art. 2 ust. 1 lit. a Dyrektywy 112 podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług?
 - 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 związku z art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy 112 czy w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy 112?
- 3 Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele

towarów w rozumieniu dyrektywy 112, a tym samym na gruncie prawa krajowego podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Niemniej jednak wymaga rozważenia zasięg czasowy wyroku Trybunału w Luksemburgu, a mianowicie, czy można objąć opłatę przekształceniową podatkiem od towarów i usług w sytuacji, gdy użytkowanie wieczyste zostało ustanowione przed 1 maja 2004 r., tj. przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej? Sprawa byłaby oczywista, gdyby nie okoliczność, że do 30 kwietnia 2004 roku użytkowanie wieczyste nie było objęte podatkiem od towarów i usług przez obowiązującą wówczas ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym⁴, zaś w przepisach wprowadzających ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵ nie zawarto regulacji odnośnie do uszczegółowienia momentu powstania obowiązku podatkowego; ograniczono się jedynie do stwierdzenia, że zasadnicza część ustawy – w tym art. 19 dotyczący obowiązku podatkowego – ma zastosowanie od 1 maja 2004 r. (art. 176 pkt 3).

2. Charakter prawny użytkowania wieczystego

Prawo użytkowania wieczystego⁶ jest prawem rzeczowym, którego treść i granice zostały zasadniczo określone w ustawie z dnia 23 kwietnia

mieszkańciami w prawo własności tych gruntów (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2040) „[z] dniem 1 stycznia 2019 r. prawo użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe przekształca się w prawo własności tych gruntów”. Z kolei w myśl art. 7 rzeczonyj ustawy:

- z tytułu przekształcenia nowy właściciel gruntu ponosi na rzecz dotychczasowego właściciela gruntu opłatę (ust. 1);
- wysokość opłaty jest równa wysokości opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego, która obowiązywałaby w dniu przekształcenia (ust. 2);
- opłata ma być wnoszona przez okres 20 lat, licząc od dnia przekształcenia (ust. 6);
- właściciel gruntu w każdym czasie trwania obowiązku wnoszenia opłaty może zgłosić właściwemu 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 zgłoszono zamiar wniesienia opłaty jednorazowej, oraz liczby lat pozostałych do upływu okresu, o którym mowa w art. 7 ust. 6 albo 6a ustawy przekształceniowej (ust. 7).

4 Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.; dalej: ustawa o VAT z 1993 r.

5 T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.; dalej: ustawa o VAT z 2004 r.

6 Na temat instytucji użytkowania wieczystego zob. szerzej w szczególności: Jan Winiarz, *Prawo użytkowania wieczystego* (Warszawa: Państwowe

1964 r. – Kodeks cywilny⁷ oraz ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami⁸. Zgodnie z art. 232-243 k.c. stanowi ono prawnorzecową formę długotrwałego korzystania z gruntów Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego i ich związków. Nie budzi wątpliwości, że jest ono prawem na rzeczy cudzej – pośrednim między własnością a ograniczonymi prawami rzeczowymi – chociaż bliższe prawu własności⁹. Z art. 27 u.g.n. wynika z kolei, że oddanie w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowej wymaga zawarcia umowy w formie aktu notarialnego¹⁰, a także stosownego wpisu w księdze wieczystej.

3. Kwalifikacja prawnopodatkowa opłat rocznych z tytułu użytkowania wieczystego ustanowionego przed 1 maja 2004 roku

Pomocne w odpowiedzi na postawione we wstępie niniejszego opracowania pytanie będzie wyjaśnienie, czy opłaty roczne z tytułu użytkowania wieczystego ustanowionego przed 1 maja 2004 r. podlegają opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług.

Wydawnictwo Naukowe, 1970); Jerzy Ignatowicz, Krzysztof Stefaniuk, *Prawo rzeczowe* (Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, 2004), 160-174; Zygmunt Truskiewicz, *Użytkowanie wieczyste. Zagadnienia konstrukcyjne* (Kraków: Kantor Wydawniczy Zakamycze, 2006); Cezary Woźniak, *Użytkowanie wieczyste* (Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2006); Krzysztof Pietrzykowski, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. I, red. Krzysztof Pietrzykowski (Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2008), 723-771; Elżbieta Klat-Górska, *Przekształcenie użytkowania wieczystego we własność. Zagadnienia prawne* (Warszawa: Wydawnictwo Wolters Kluwer, 2019).

7 T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.; dalej: k.c.

8 T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1899; dalej: u.g.n.

9 Gerard Bieniek, Stanisław Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka prawna* (Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, 2005), 685.

10 Na marginesie należy także wspomnieć o możliwości ustanowienia z mocy prawa użytkowania wieczystego na gruntach stanowiących własność Skarbu Państwa lub własność gminy (związku międzygminnego), z wyłączeniem gruntów Państwowego Funduszu Ziemi, będących w dniu 5 grudnia 1990 r. w zarządzie państwowych osób prawnych innych niż Skarb Państwa, potwierdzonym w trybie deklaratoryjnej decyzji administracyjnej (art. 2 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 29 września 1990 r. o zmianie ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości, Dz. U. Nr 79, poz. 464 ze zm.; art. 200 u.g.n.).

Pierwszą wypowiedzią w tej materii była **interpretacja Ministra Finansów z dnia 11 sierpnia 2004 r., PP1-811-1181/2004/EF/2699**¹¹, w której uznano, że „oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste jest świadczeniem na rzecz innego podmiotu, i nie jest dostawą towarów, uznać należy, że jest ono świadczeniem usług, w rozumieniu przepisu art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W przypadku oddania w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowych obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu płatności poszczególnych opłat pobieranych z tego tytułu (...)”. Z tego też powodu „opłaty wniesione przed 1 maja 2004 r. nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług”. *Implicite* z rozstrzygnięcia tego wynikało, że organ uznał opłaty wnoszone od 1 maja 2004 roku za podlegające już takiemu obowiązkowi podatkowemu.

W **wyroku z dnia 5 października 2005 r., III SA/Wa 1953/05**¹², Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie przyjął natomiast, że ówczesnie obowiązujący art. 29 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 roku¹³ realizował

11 Legalis.

12 LEX nr 166380.

13 Przepis ten pierwotnie stanowił: „Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-22, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrotem jest także otrzymana dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana z dostawą lub świadczeniem usług”. Na mocy art. 1 pkt 13 lit. a ustawy z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 756) otrzymał on 1 czerwca 2005 r. następujące brzmienie: „Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-22, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku”. Przepis ten został uchylony 1 stycznia 2014 r. przez art. 1 pkt 23 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 35). W zakresie przedmiotowym jego regulację zawiera obowiązujący obecnie art. 29a ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r.; przepis ten w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2020 r. stanowił: „Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub

wprost zasadę konsumpcyjnego charakteru podatku od towarów i usług. Z kolei z art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT z 2004 r. wynikało, że przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, należało rozumieć każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej. Na podstawie art. 16c pkt 1 w związku z art. 16b ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁴ oraz art. 22c pkt 1 w związku z art. 22b ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵ użytkowanie wieczyste należało uznawać za wartość niematerialną i prawną. Z tego względu – zdaniem sądu – ustanowienie użytkowania wieczystego oraz jego zbycie na podstawie art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT z 2004 r. było – bez względu na datę jego ustanowienia – dostawą usług, co z kolei przesądzało o tym, że wszelkie opłaty za ustanowienie użytkowania wieczystego oraz jego przeniesienie, jak również opłaty roczne jako wynagrodzenie za ustanowienie użytkowania wieczystego, podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Podobne stanowisko zajął Sąd Najwyższy w **postanowieniu z dnia 10 lutego 2006 r., III CZP 1/06**¹⁶: „Obowiązek podatkowy przy dostawie powstaje (...) z chwilą wydania towaru. Jeżeli zaś w chwili ustanowienia użytkowania wieczystego i wydania gruntu (czyli wydania towaru

usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika”; od 1 lipca 2020 r. – stosownie do art. 2 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1106) – ma następujące brzmienie: „Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika”.

14 Obowiązujący wówczas t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.

15 Obowiązujący wówczas t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.

16 LEX nr 180664.

w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) podatek VAT jeszcze się nie należał, to brak byłoby podstaw do jego żądania, gdy ustawa wydana po tej dacie taki obowiązek wprowadziła. Natomiast, gdy oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste jest świadczeniem usługi w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, to niewątpliwie chodzi o usługę ciągłą, czyli opłaty z tytułu użytkowania wieczystego po wprowadzeniu tego podatku będą podlegały podatkowi VAT”.

Zmiana podejścia nastąpiła dopiero w **uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06**¹⁷, w której uznano m.in., że „[o]płata roczna z tytułu użytkowania wieczystego gruntów, ustanowionego przed dniem 1 maja 2004 r., gdy taka czynność nie podlegała podatkowi od towarów i usług, po wejściu w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) ani nie zawiera w sobie należnego podatku, ani też nie powinna być powiększona o taki podatek na podstawie przepisów tej ustawy”. W ocenie składu powiększonego NSA oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste stanowi dostawę towarów, a jeżeli taka czynność nastąpiła przed 1 maja 2004 r. (przed tym dniem dokonano wpisu prawa użytkowania wieczystego w księdze wieczystej na podstawie zawartej w formie aktu notarialnego umowy o ustanowieniu tego prawa), to nie podlega ona w obecnym stanie prawnym podatkowi od towarów i usług. Zasadą jest bowiem, że przy dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru (art. 19 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r.). Ta czynność zaś w momencie ustanowienia użytkowania wieczystego nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie ustawy o VAT z 1993 r., a przez to opłaty dotyczące czynności niepodlegającej opodatkowaniu nie mogą być objęte podatkiem od towarów i usług po wejściu w życie nowej ustawy.

Odnotować należy także późniejszą reakcję ustawodawcy na powyższą uchwałę w postaci ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁸, na mocy której znowelizowano art. 7 ust. 1 (przez dodanie punktów 6 i 7) oraz art. 19 (przez dodanie ustępu 16b). Istota nowelizacji polegała na uznaniu oddania gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycia tego prawa za dostawę towarów oraz określeniu obowiązku podatkowego z tytułu oddania gruntów w użytkowanie wieczyste na chwilę otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności poszczególnych opłat pobieranych z tego tytułu.

17 ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 27.

18 Dz. U. Nr 209, poz. 1320.

W świetle zatem dokonanej w 2008 roku nowelizacji ustawy o VAT z 2004 roku opłaty roczne z tytułu użytkowania wieczystego ustanowionego przed 1 maja 2004 roku nie są objęte podatkiem od towarów i usług.

4. Wnioski

W oparciu o wyrok w sprawie C-604/19 dostawą towaru będzie zarówno ustanowienie użytkowania wieczystego nieruchomości, jak i przekształcenie tegoż w prawo pełnej własności nieruchomości. Poprzestając na językowej wykładni art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 112 oba te zdarzenia – mimo że dotyczą tej samej nieruchomości – są niezależne od siebie na gruncie prawopodatkowym w tym sensie, że oba stanowią źródło powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Niemniej jednak należy mieć na uwadze wskazane niżej kwestie.

Po pierwsze – wyrok Trybunału w Luksemburgu – co należy szczególnie podkreślić – dotyczy interpretacji krajowego stanu prawnego, ale wyłącznie w zakresie obowiązującym po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej. Nie było przedmiotem wypowiedzi Trybunału przekształcenie użytkowania wieczystego, które w poprzednim stanie prawnym (czyli do 30 kwietnia 2004 roku) nie było kwalifikowane jako dostawa towaru.

Po drugie – przekształcenie użytkowania wieczystego w prawo pełnej własności nieruchomości jest jednak „sprzężone” w sensie prawopodatkowym z ustanowieniem prawa użytkowania wieczystego, a tym samym – w mojej ocenie – należy brać pod uwagę datę ustanowienia użytkowania wieczystego. Jeżeli bowiem ustanowienie prawa użytkowania wieczystego przed 1 maja 2004 roku nie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdyż na podstawie uchylonej 1 maja 2004 r. ustawy o VAT z 1993 r. grunt nie był towarem i jego sprzedaż lub ustanowienie użytkowania wieczystego nie stanowiło dostawy towarów, a z tego powodu opłaty roczne z tytułu użytkowania wieczystego pobierane po 1 maja 2004 roku nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (nawet przy przeniesieniu prawa użytkowania na inny podmiot), to przekształcenie tytułu prawnego do gruntu z użytkowania wieczystego na prawo własności również w takiej sytuacji nie będzie stanowić dostawy towaru w myśl zasady *beneficium legis non debet esse captiosum*. Tym samym – w braku przeciwnego stanowiska ustawodawcy – opłaty dotyczące zdarzenia niepodlegającego opodatkowaniu nie mogą być objęte podatkiem od towarów i usług, nawet po wejściu w życie nowej regulacji prawnej.

Podsumowując, ustanowienie użytkowania wieczystego nieruchomości w konkretnym stanie faktycznym i prawnym kształtuje *sui generis* prawo refleksowe w odniesieniu do obowiązku podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług przy przekształceniu użytkowania w prawo pełnej własności tejże nieruchomości. W sytuacji, w której ustanowienie użytkowania

wieczystego nie podlegało opodatkowaniu jako dostawa towaru, nie można domniemywać – nawet po wyroku w sprawie C-604/19 – objęcia podatkiem od towarów i usług opłaty przekształceniowej.

Bibliografia

- Bieniek Gerard, Stanisław Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka prawna*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, 2005.
- Ignatowicz Jerzy, Krzysztof Stefaniuk, *Prawo rzeczowe*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, 2004.
- Klat-Górska Elżbieta, *Przekształcenie użytkowania wieczystego we własność. Zagadnienia prawne*. Warszawa: Wydawnictwo Wolters Kluwer, 2019.
- Pietrzykowski Krzysztof, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. I, red. Krzysztof Pietrzykowski. 723-771. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2008.
- Truskiewicz Zygmunt, *Użytkowanie wieczyste. Zagadnienia konstrukcyjne*. Kraków: Kantor Wydawniczy Zakamycze, 2006.
- Winiarz Jan, *Prawo użytkowania wieczystego*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe, 1970.
- Woźniak Cezary, *Użytkowanie wieczyste*. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2006.



This article is published under a Creative Commons Attribution 4.0 International license. For guidelines on the permitted uses refer to <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/legalcode>

