
SKUTKI ZAMIANY NIERUCHOMOŚCI MIĘDZY SKARBEM PAŃSTWA A MIASTEM NA PRAWACH POWIATU W ŚWIETLE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

MICHAŁ TORUŃSKI

SPIS TREŚCI

1. Wprowadzenie	205
2. Analiza uregulowań ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz ustawy o samorządzie powiatowym	206
3. Analiza uregulowań ustawy o podatku od towarów i usług - pojęcie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.....	208
4. Rozstrzygnięcie kwestii skutków podatkowoprawnych czynności zamiany nieruchomości.	209
5. Wnioski.....	214

1. WPROWADZENIE

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza skutków podatkowych na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług⁴⁵⁶ (dalej: ustawa o VAT) zamiany nieruchomości między Skarbem Państwa a miastem na prawach powiatu, które wchodzi odpowiednio w skład zasobu nieruchomości Skarbu Państwa oraz zasobu gminnego. Nie antycypując dalszych rozważań, wskazać należy jedynie w tym miejscu na specyfikę - zarówno podatkowo-, jak i administracyjnoprawną - dokonania transakcji w takiej konfiguracji. Zauważyć bowiem trzeba,

⁴⁵⁶ Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535).

że w analizowanym przypadku prezydent miasta działa w podwójnej roli⁴⁵⁷ - z jednej strony jest reprezentantem jednostki samorządu terytorialnego, z drugiej zaś strony występuje w imieniu Skarbu Państwa.

Rozpatrując podniesioną kwestię, należy przede wszystkim postawić pytanie, jaki podmiot będzie podatnikiem podatku od towarów i usług oraz czy wskazana powyżej transakcja zamiany nieruchomości może być oceniana w świetle art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług jako odpłatna dostawa towaru, a w konsekwencji - czy podlega ona opodatkowaniu tym podatkiem. Zagadnienia te analizowane były kilkakrotnie w orzecznictwie sądów administracyjnych, lecz stwierdzić należy, że do tej pory nie wykształciła się jednolita linia orzecznicza⁴⁵⁸.

2. ANALIZA UREGULOWAŃ USTAWY O GOSPODARCE NIERUCHOMOŚCIAMI ORAZ USTAWY O SAMORZĄDZIE POWIATOWYM

W myśl art. 14 ust. 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami (dalej: u.g.n.) nieruchomości mogą być przedmiotem zamiany między Skarbem Państwa a jednostkami samorządu terytorialnego oraz między tymi jednostkami, bez obowiązku dokonywania dopłat w przypadku różnej wartości zamienianych nieruchomości.

Zgodnie zaś z art. 11 ust. 1 u.g.n. z zastrzeżeniem wyjątków wynikających z przepisów niniejszej ustawy oraz odrębnych ustaw, organem reprezentującym Skarb Państwa w sprawach gospodarowania nieruchomościami jest starosta, wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej, a organami reprezentującymi jednostki samorządu terytorialnego są ich organy wykonawcze.

⁴⁵⁷ Prezydent miasta w takim układzie reprezentuje podmioty znajdujące się po obu stronach transakcji - zarówno stronę zobowiązującą się do przeniesienia własności jednej nieruchomości, jak też stronę zaciągającą zobowiązanie do przeniesienia własności innej nieruchomości w zamian za otrzymanie pierwszej nieruchomości.

⁴⁵⁸ Zob. choćby wyroki: Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 czerwca 2013 roku, sygn. akt I FSK 1605/12, LEX nr 1326996 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 czerwca 2012 roku, sygn. akt I SA/Wr 459/12, LEX nr 1216265 oraz sprzeczne z nimi judykaty: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 listopada 2010 roku, sygn. akt I SA/Wr 850/10, LEX nr 751312, jak też wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 28 stycznia 2015 roku, sygn. akt I SA/Kr 1824/14 (niepubl.).

Przepis art. 11 ust. 1 u.g.n. – w świetle art. 11a u.g.n. – stosuje się do czynności prawnych lub czynności procesowych podejmowanych na rzecz lub w interesie Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Po myśli art. 92 ust. 2 ustawy o samorządzie powiatowym (dalej: u.s.p.) miasto na prawach powiatu jest gminą wykonującą zadania powiatu na zasadach określonych w tej ustawie. Ustęp pierwszy tego przepisu stanowi natomiast, że funkcje organów powiatu w miastach na prawach powiatu sprawuje:

- rada miasta;
- prezydent miasta.

W myśl art. 4 pkt 9b¹ u.g.n. ilekroć w ustawie jest mowa o staroście należy przez to rozumieć również prezydenta miasta na prawach powiatu.

Zgodnie z art. 33 Kodeksu cywilnego⁴⁵⁹ (dalej: KC) osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Art. 34 KC stanowi, że Skarb Państwa jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych.

Analiza przytoczonych powyżej uregulowań nie pozostawia wątpliwości, że w przypadku zamiany nieruchomości między Skarbem Państwa a miastem na prawach powiatu, mającej swoją podstawę prawną w art. 14 ust. 3 u.g.n., po obu stronach transakcji występować będzie w imieniu gminy oraz Skarbu Państwa ten sam podmiot - prezydent miasta - działający w podwójnej roli. Prezydent miasta z jednej strony działać będzie jako organ jednostki samorządu terytorialnego, a jednocześnie, przejmując nieruchomość na rzecz Skarbu Państwa i zaciągając zobowiązanie do przeniesienia prawa własności innej nieruchomości, działać będzie na mocy przepisów u.g.n. jako organ reprezentujący Skarb Państwa.

⁴⁵⁹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (Dz. U. 1964, nr 16, poz. 93).

3. ANALIZA UREGULOWAŃ USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG - POJĘCIE PRZENIESIENIA PRAWA DO ROZPORZĄDZANIA TOWARAMI JAK WŁAŚCICIEL

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT *opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.*

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy o VAT *przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.* Art. 2 pkt 6 ustawy stanowi zaś, że *przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.*

W celu identyfikacji pojęcia rzeczy odwołać się należy do art. 45 Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym *rzeczami w rozumieniu niniejszego kodeksu są tylko przedmioty materialne.*

Podstawowym podziałem rzeczy jest ich rozróżnienie na nieruchomości i rzeczy ruchome⁴⁶⁰. Definicję pojęcia nieruchomości zawiera art. 46 § 1 Kodeksu cywilnego.

Powyższe regulacje prowadzą do wniosku, że co do zasady opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatne przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą bądź jej częścią (ewentualnie energią) jak właściciel.

W tym miejscu poddać należy analizie teoretycznej pojęcie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, co pożądane będzie z punktu widzenia rozstrzygnięcia badanej w tej pracy kwestii skutków podatkowoprawnych zamiany nieruchomości między Skarbem Państwa a miastem na prawach powiatu. Próba całościowej charakterystyki tego pojęcia przekracza w sposób oczywisty ramy tego opracowania, dlatego też poniżej przedstawiony zostanie jedynie - niezbędny do rozstrzygnięcia podniesionego w pracy problemu - zarys tego zagadnienia.

Podkreśla się w doktrynie, że pojęcie dostawy zbliżone jest w swej istocie bardziej do cywilistycznego przeniesienia posiadania rzeczy niż do związanych z nią praw własności⁴⁶¹, tym niemniej Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) wielokrotnie podkreślał, że omawiane pojęcie nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję

⁴⁶⁰ Księżak P. (red.), Pyziak-Szafnicka M. (red.), Giesen B., Katner W.J., Lewaszkiewicz-Petrykowska B., Majda R., Michniewicz-Broda E., Pajor T., Promińska U., Robaczyński W., Serwach M., Świdorski Z., Wojewoda M., *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna. Komentarz do art. 45 KC*, LEX 2014.

⁴⁶¹ G. Borowski, S. Brzeszczyńska, B. Brzeziński, L. Etel, L. Gmytrasiewicz et al, *Zbiór prawa podatkowego*, t. 1, Warszawa 2006, s. 54.

przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem⁴⁶². Chodzi tu o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą⁴⁶³, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym⁴⁶⁴, na co wskazuje choćby fakt używania przez ustawodawcę sformułowania „jak właściciel”, nie zaś „jako właściciel”⁴⁶⁵. Zwrotu „prawo do rozporządzania jak właściciel” nie można utożsamiać tylko z prawem własności. Innymi słowy, do uznania transakcji za opodatkowaną dostawę towaru nie jest konieczne przeniesienie własności rzeczy, jeżeli tylko nabywca uzyskuje prawo władania tą rzeczą jak właściciel⁴⁶⁶ (Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wprowadza pojęcie władztwa ekonomicznego⁴⁶⁷). Dostawa towarów powinna podlegać ocenie przede wszystkim z punktu widzenia swoich skutków ekonomicznych⁴⁶⁸, mniejsze zaś znaczenie mają jej skutki o charakterze konwencjonalnym, występujące na gruncie prawa prywatnego⁴⁶⁹. Może więc dojść do sytuacji przeniesienia prawa własności w rozumieniu prawa prywatnego bez konsekwencji na gruncie prawa podatkowego⁴⁷⁰.

4. ROZSTRZYGNIĘCIE KWESTII SKUTKÓW PODATKOWOPRAWNYCH CZYNNOŚCI ZAMIANY NIERUCHOMOŚCI

W celu rozstrzygnięcia głównego zagadnienia tej pracy, to jest kwestii oceny ewentualnych skutków podatkowoprawnych zamiany nieruchomości między Skarbem Państwa a miastem na prawach powiatu, rozważyć należy w pierwszej kolejności węzłową wątpliwość dotyczącą tego, jaki podmiot w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT - w analizowanym stanie faktycznym - będzie podatnikiem podatku od towarów i usług.

⁴⁶² Wyrok TSUE z dnia 21 listopada 2013 r. w sprawie C-494/12, *Dixons Retail plc v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, lex nr 1391568, zob. także wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03, *British American Tobacco i Newman Shipping*, Zb. Orz. s. I-707, wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05, *Aktiebolaget NN v. Skatteverket*, Zb. Orz. 2007, s. I-2697.

⁴⁶³ T. Michalik wprowadza pojęcie praktycznej kontroli nad rzeczą, zob. T. Michalik, *Glosa do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 stycznia 2007 roku*, sygn. akt I FPS 1/06, OSP 2008/2/19, LEX.

⁴⁶⁴ E. Bobrus, *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Wolter Kluwers, 2012, s. 96.

⁴⁶⁵ Na dystynkcję też zwraca uwagę T. Michalik, *Glosa op. cit.*, podnosząc, że „Sens obydwu pojęć jest zasadniczo odmienny - w określeniu „... jak właściciel” zawiera się możliwość uznania za dostawę towarów owego faktycznego przeniesienia władztwa nad rzeczą, natomiast sformułowanie „... jako właściciel” implikuje zmianę właściciela towaru, a zatem przeniesienie prawa własności.”

⁴⁶⁶ Wyrok WSA, sygn. akt I SA/Wr 850/10.

⁴⁶⁷ Tak TSUE w wyroku z dnia 8 lutego 1990 roku, C-320/88, *Shipping and Forwarding Safe B.V. v. Staatsecretaris van Financiën*, LEX nr 83931.

⁴⁶⁸ W orzecznictwie TSUE dominuje pogląd wyrażający wyższość kryterium ekonomicznego, zob. na przykład wyrok TSUE z dnia 20 lutego 1997 r., sprawa C-260/95, *Commissioners of Customs and Excise przeciwko DFDS A/S*, Zbiór Orzeczeń 1997 r.

⁴⁶⁹ A. Bartosiewicz, *komentarz do art. 7 ustawy o podatku od towarów i usług*, LEX 2014.

⁴⁷⁰ Na przykład w przypadku konstrukcji przewłaszczenia na zabezpieczenie.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Na kanwie powołanego przepisu podkreśla się, że czynności noszące znamiona działalności gospodarczej nie mogą zostać uznane za podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeśli nie są realizowane przez podmiot niezależny i samodzielny⁴⁷¹. O niezależności można mówić wtedy, gdy dany podmiot działa na własny rachunek i własną odpowiedzialność (w szczególności w zakresie ponoszenia ryzyka gospodarczego⁴⁷²).

Mając to na uwadze, stwierdzić należy, że za podatnika podatku od towarów i usług nie może być uznany prezydent miasta. Wynika to z faktu, że nie jest on podmiotem samodzielnie prowadzącym działalność gospodarczą. Nigdy bowiem prezydent miasta nie działa na własny rachunek i na własną odpowiedzialność. W przypadku gminy miejskiej prezydent miasta jest organem, działającym w imieniu i na rzecz jednostki samorządu terytorialnego. Nie ma również wątpliwości, że omawiany podmiot, reprezentując Skarb Państwa w sprawach gospodarowania nieruchomościami, nie jest organem Skarbu Państwa, lecz jedynie jego *statio fisci*⁴⁷³.

Dodatkowo należy zauważyć, że o podatniku na gruncie ustawy o VAT można mówić jedynie wówczas, gdy dany podmiot jest wyodrębnioną jednostką organizacyjną, co z pewnością nie dotyczy prezydenta miasta. Z uwagi na specyficzną konstrukcję prawną Skarbu Państwa (przede wszystkim brak organów oraz siedziby w rozumieniu Kodeksu cywilnego), również i ten podmiot nie może być uznany za podatnika podatku od towarów i usług⁴⁷⁴.

⁴⁷¹ Namysłowski R. (red.), Borowski M., Brzezina M., Olczykowski K., Zawadzki M., *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z zakresu VAT*, LEX 2014, zob. także wyrok TSUE z dnia 8 października 2007 r. w sprawie C-355/06, *J.A. van der Steen v. Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (orzeczenie wstępne)*, Zb. Orz. 2007, s. I-8863, czy wyrok w sprawie C-210/04, *FCE Bank*.

⁴⁷² Wyrok TSUE z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate v. FCE Bank plc.*, Zb. Orz. 2006, s. I-2803.

⁴⁷³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 maja 2006 r., sygn. akt I OSK 888/05, LEX nr 236577.

⁴⁷⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 maja 2009 roku, sygn. akt I FSK 293/08, LEX nr 551648.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że w każdym z analizowanych przypadków podatnikiem podatku od wartości dodanej będzie gmina (miasto na prawach powiatu) i to ona dokonywać będzie rozliczeń w podatku od towarów i usług. Wykonując zadania zlecone przez ustawodawcę, prezydent miasta na prawach powiatu w istocie działa jedynie jako organ jednostki samorządowej, zaś gospodarując nieruchomościami, których właścicielem jest Skarb Państwa, występuje w imieniu i na rachunek jednostki samorządu terytorialnego. Zatem podatnikiem podatku od wartości dodanej od czynności wykonywanych w imieniu Skarbu Państwa będzie gmina (miasto na prawach powiatu). Gmina będzie również podatnikiem podatku od towarów i usług od czynności objętych opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług na mieniu wchodzącym w skład zasobów nieruchomości gmin⁴⁷⁵.

Dla porządku wspomnieć należy tutaj jedynie, że nie może w analizowanym przypadku wchodzić w grę wyłączenie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, z którego zdekodować można bezsporną normę, wedle której organy władzy publicznej są podatnikami podatku od towarów i usług jedynie w zakresie czynności, które mają charakter cywilnoprawny, to znaczy czynności, które są przez nie realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych. Z uwagi na fakt, że zamiana jest czynnością o charakterze cywilnoprawnym⁴⁷⁶, nie zaś publicznoprawnym, wskazana powyżej regulacja nie może znaleźć zastosowania.

Zważywszy na wywiedzione powyżej wnioski, zauważyć należy, że mamy w takim przypadku do czynienia ze specyficzną sytuacją, gdzie zarówno przed transakcją zamiany, jak i po jej dokonaniu nieruchomości będą znajdować się we władztwie tego samego podatnika podatku od towarów i usług.

W obliczu powyższego stwierdzenia przyjmowano niekiedy w orzecznictwie⁴⁷⁷, że analizowana czynność zamiany nie jest dostawą w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Podstawą takiego stanowiska była koncepcja, zgodnie z którą możliwość uznania danej czynności za dostawę rozważać można jedynie wówczas, gdy następuje wyzbycie się

⁴⁷⁵ Wyrok NSA, sygn. akt I FSK 1605/12.

⁴⁷⁶ Zob. art. 603 i następne Kodeksu Cywilnego.

⁴⁷⁷ Zob. wyroki: NSA, sygn. akt I FSK 1605/12 oraz WSA, sygn. akt I SA/Wr 459/12.

przedmiotu dostawy przez podatnika podatku od wartości dodanej. Skoro zatem zarówno przed, jak i po dokonaniu czynności zamiany, nieruchomości nadal znajdować się będą we władaniu tego samego podatnika, to wedle zwolenników analizowanego poglądu nie można przyjąć w takim przypadku, że doszło do *rozporządzenia rzeczą jak właściciel*. Mimo więc niewątpliwego przejścia prawa własności w sensie cywilistycznym, czynność zamiany nie wywoła skutków na gruncie podatku od towarów i usług.

W ocenie autora pracy z powołanym stanowiskiem nie sposób się zgodzić. Nie do zaakceptowania jest bowiem pogląd ograniczający (w sposób podmiotowy) możliwość uznania danej czynności za dostawę jedynie do sytuacji wyzbycia się przedmiotu dostawy przez podatnika podatku od towarów i usług. W przekonaniu autora podzielić powinno się pogląd Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu⁴⁷⁸, w myśl którego warunkiem koniecznym uznania danego zdarzenia jako dostawy towaru podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie jest przeniesienie władztwa ekonomicznego na innego podatnika podatku od towarów i usług, tylko na inny podmiot. Zawężanie pojęcia dostawy do sytuacji przeniesienia władztwa ekonomicznego wyłącznie na innego podatnika podatku od towarów i usług jest poglądem nieznajującym uzasadnienia zarówno w świetle dyrektywy 2006/112/WE⁴⁷⁹, jak i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Należy także zaznaczyć, że stosownie do utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału, niepodlegającym sporowi pozostaje zapatrywanie, iż samo przeniesienie prawa własności - bez przeniesienia władztwa w sensie ekonomicznym - nie rodzi skutków na gruncie prawa podatkowego. Co jednak istotne, co do zasady, z chwilą transferu prawa własności dochodzi również do przejścia praktycznej kontroli nad rzeczą, bowiem w myśl art. 140 KC własność wyraża najszerszy zakres uprawnień związanych z korzystaniem z rzeczy⁴⁸⁰.

W analizowanym w tej pracy przypadku, zmiana właściciela nieruchomości (z gminy miejskiej na Skarb Państwa) spowoduje, że miasto na prawach powiatu nie będzie już mogło dysponować towarem (zamienianą nieruchomością) jak właściciel, a władztwo - zarówno

⁴⁷⁸ Wyrok WSA, sygn. akt I SA/Wr 850/10.

⁴⁷⁹ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 z 11.12.2006).

⁴⁸⁰ Wyrok WSA, sygn. akt I SA/Wr 850/10.

SKUTKI ZAMIANY NIERUCHOMOŚCI MIĘDZY SKARBEM PAŃSTWA A
MIASTEM NA PRAWACH POWIATU W ŚWIETLE PRZEPISÓW USTAWY O
PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG
ekonomiczne, jak i prawne - poddane będzie reżimowi ustawy o gospodarce
nieruchomościami⁴⁸¹.

Analogiczny skutek nastąpi z chwilą przejścia prawa własności zamienianej nieruchomości ze Skarbu Państwa na rzecz gminy - miasto na prawach powiatu uzyska możliwość dysponowania nieruchomością jak właściciel (otrzyma *praktyczną kontrolę* nad zamienioną nieruchomością) wedle reguł ustaw samorządowych. W rozpatrywanym przypadku dojdzie więc do przesunięcia - w sensie ekonomicznym - majątku pomiędzy podmiotami mającymi odrębną osobowość prawną.

Można więc jasno stwierdzić, że w obu rozpatrywanych wypadkach (na linii gmina - Skarb Państwa oraz Skarb Państwa - gmina) dojdzie do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami (obiema nieruchomościami) jak właściciel w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. Należy więc skonstatować, że mamy tym samym do czynienia z dwiema oddzielnymi dostawami towarów w rozumieniu przepisów ustawy o VAT.

W celu odpowiedzi na pytanie, czy przedmiotowe dostawy podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, do rozważenia pozostaje kwestia odpłatności czynności zamiany nieruchomości.

Problematyka odpłatności już od dawna pojawia się w doktrynie prawa polskiego⁴⁸². Obecnie za dominujący przyjąć należy pogląd A. Woltera⁴⁸³, zgodnie z którym czynność prawna jest odpłatna, jeśli strona, która dokonała przysporzenia, otrzymuje lub ma otrzymać w zamian korzyść majątkową, stanowiącą ekwiwalent tego przysporzenia

Umowa zamiany jest umową wzajemną, zbliżoną do umowy sprzedaży. Różnica polega na tym, że wymiana świadczeń odbywa się w tym przypadku bez wykorzystania ekwiwalentu w postaci pieniądza. W miejsce świadczenia ceny pojawia się obowiązek drugiej strony

⁴⁸¹ Zob. na przykład art. 23 ust. 1 pkt 7 u.g.n., który uzależnia zbycie nieruchomości wchodzącej w skład zasobu nieruchomości Skarbu Państwa od zgody wojewody, czy art. 23 ust. 1 pkt 7 lit. a tej ustawy, który wymaga zgody wojewody w przypadku wydzierżawienia, wynajmu lub użyczenia nieruchomości wchodzącej w skład zasobu na czas oznaczony przekraczający 3 lata.

⁴⁸² Zob. rozważania na ten temat w pracy Ł. Węgrzynowskiego, *Ekwiwalentność świadczeń w umowie wzajemnej*, Wolters Kluwer 2011, s. 146 i nast.

⁴⁸³ A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo Cywilne. Zarys Części Ogólnej*, Warszawa 2001.

SKUTKI ZAMIANY NIERUCHOMOŚCI MIĘDZY SKARBEM PAŃSTWA A
MIASTEM NA PRAWACH POWIATU W ŚWIELE PRZEPISÓW USTAWY O
PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

przeniesienia własności innej rzeczy. Wartość wzajemnych świadczeń powinna być ekwiwalentna, przy zachowaniu subiektywnych kryteriów dla oceny ich wartości.

Mając powyższe na uwadze, skonstatować należy, co zresztą pozostaje bezsporne w doktrynie⁴⁸⁴, że w świetle podanych powyżej kryteriów umowa zamiany jest czynnością odpłatną.

5. WNIOSKI

W świetle uregulowań ustawy o VAT co do zasady opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatne przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą bądź jej częścią (ewentualnie energią) jak właściciel.

Analiza mechanizmu zamiany nieruchomości między Skarbem Państwa a miastem na prawach powiatu, które wchodzi odpowiednio w skład zasobu nieruchomości Skarbu Państwa oraz zasobu gminnego, mającej swoją podstawę prawną w przepisach ustawy o gospodarce nieruchomościami, prowadzi do wniosku, że mamy do czynienia dwukrotnie - po raz pierwszy w przypadku przeniesienia własności nieruchomości gminnej na rzecz Skarbu Państwa oraz drugi raz, gdy prawo własności przenoszone jest na gminę - z odpłatnym przeniesieniem prawa do rozporządzenia tymi nieruchomościami jak właściciel. Dochodzi bowiem do przesunięcia - w sensie ekonomicznym - majątku pomiędzy podmiotami mającymi odrębną osobowość prawną. W obu przypadkach odpowiednio gmina miejska oraz Skarb Państwa uzyskują władztwo ekonomiczne, a tym samym praktyczną kontrolę, nad zamienianymi nieruchomościami. Z uwagi więc na fakt, że czynność prawna zamiany prowadzi do dwóch odpłatnych oraz odrębnych dostaw towarów w rozumieniu ustawy o VAT, gmina miejska - jako podatnik podatku od towarów i usług obu transakcji - obowiązana jest odprowadzić od obu zdarzeń prawnych należny podatek od towarów i usług.

⁴⁸⁴ Zob. choćby Kidyba A. (red.), Gawlik Z., Janiak A., Kopaczyńska-Pieczniak K., Kozieł G., Niezbecka E., Sokołowski T., *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna, komentarz do art. 603 KC*, LEX 2014.