

- **Przejęcie praw i obowiązków z umowy deweloperskiej – czy konkluzje zawarte w wyroku TSUE z 17.10.2019r. w sprawie C-692/17 powinny być uwzględniane w polskiej praktyce – doradca podatkowy Jarosław Dziewa, Kancelaria Doradztwa Podatkowego „Dziewa & Rutyna” sp.j.**

Wyrok NSA z 17 lutego 2022 r., I FSK 1669/18

„Zasadna pozostaje ocena, że umowa przedwstępna, jak i cesja tej umowy z ekonomicznego punktu widzenia realizują ten sam cel - dostawę towarów. Niesporne dla Organu pozostawało, że cel taki realizuje umowa przedwstępna. Wskazać należy, że jakkolwiek zawarcie umowy przedwstępnej nie powoduje przeniesienia prawa do rozporządzania nieruchomością jak właściciel, to ewentualne zaliczki wpłacane w związku z zawarciem takiej umowy pozostają opodatkowane stawką właściwą dla czynności dostawy nieruchomości. Czynnością opodatkowaną nie jest zawarcie umowy przedwstępnej czy też otrzymanie zaliczki na podstawie takiej umowy, lecz dostawa nieruchomości. Otrzymanie zaliczki skutkuje jedynie powstaniem wtedy obowiązku podatkowego, ale obowiązek, z którego wynika wysokość stawki podatkowej, związana jest z określeniem czynności, na poczet której wpłacana jest zaliczka. W takim razie wyrazem niekonsekwencji jest odmienna ocena umowy przeniesienia praw do takiej umowy na inną osobę” (pkt 15 uzasadnienia wyroku)

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wyrokiem z 28 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 132/18, po rozpoznaniu skargi P. S. (dalej: Skarżący/Strona), uchylił indywidualną interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Organ) z 30 listopada 2017 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług. [...]

2. W skardze kasacyjnej Organ, zaskarżył powyższy wyrok w całości, zarzucając w oparciu o obie podstawy art. 174 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm. dalej P.p.s.a.) naruszenie: [...]

- prawa materialnego, tj.

a) art. 8 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; dalej: ustawa o VAT) przez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że dokonanie cesji praw wraz z przejęciem zobowiązań z umowy przedwstępnej do nieruchomości mieszkalno-usługowej za wynagrodzeniem nie stanowi świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT;

b) art. 7 ust. 1 w zw. z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, poprzez błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie polegające na nieprawidłowym zakwalifikowaniu umowy cesji praw wraz z przejęciem zobowiązań z umowy przedwstępnej do nieruchomości mieszkalno-usługowej jako dostawy w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT podczas, gdy stanowi ona świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

W ocenie Organu, dokonanie cesji praw wraz z przejęciem zobowiązań z umowy przedwstępnej do nieruchomości mieszkalno-usługowej stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, które podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, tym samym w przedmiotowej kwestii nie będzie miał zastosowania art. 7 ust. 1 cytowanej ustawy. [...]

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:[...]

7. Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko Skarżącego, że przedstawiona we wniosku o interpretację czynność polegająca na dokonaniu cesji przez Skarżącego praw i obowiązków wynikających z umowy przedwstępnej do nieruchomości mieszkalno-usługowej za wynagrodzeniem na rzecz innego podatnika VAT podlega zwolnieniu od podatku od towarów i usług jako dostawa towaru na podstawie art. 43 ust 1 pkt 10a ustawy o VAT. Zgodnie z tym

przepisem zwalnia się od VAT dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjęta zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10 przy spełnieniu określonych warunków.

8. Organ w sprawie stał na stanowisku, że opisana we wniosku o interpretację czynność przeniesienia przedmiotowych praw i obowiązków stanowi usługę a nie dostawę towaru stąd nie może znaleźć zastosowania art. 43 ust 1 pkt 10 i 10a ustawy o VAT. **Argumentacja Organu opiera się natomiast na akcentowaniu, że głównym celem opisanej we wniosku cesji jest przeniesienie prawa do zakupu lokalu a nie przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, gdyż cedent (Skarżący) faktycznie towarem (lokałem mieszkalnym) jeszcze nie dysponuje. Z tego względu nie jest to dostawa towarów, lecz świadczenie usługi za wynagrodzeniem.** Przedmiotem cesji jest prawo majątkowe nie towar, nawet jeżeli końcowym efektem przeniesienia wierzytelności jest dostawa towaru (ostateczne przeniesienie prawa do nieruchomości na rzecz cesjonariusza).

9. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zasadne pozostaje stanowisko Sądu pierwszej instancji, który uznał, że wykładnia art. 7 ust. 1 ustawy o VAT i poszukiwanie definicji pojęcia "dostawa towarów" powinny uwzględniać cel ekonomiczny czynności, zasadniczy zamiar podatnika, jakim w rozpatrywanej sytuacji jest dostawa towaru w postaci lokalu mieszkalno-usługowego.

10. Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Natomiast według art. 8 ust. 1 ustawy o VAT przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7. Powyższe przepisy definiujące na potrzeby ustawy o VAT zasadnicze pojęcia tej ustawy: dostawę towarów i świadczenie usług, wskazują, że pojęcia te się uzupełniają albowiem świadczenie usług zostało zdefiniowane w sposób negatywny przez zestawienie z dostawą towarów. Kwalifikacja danej czynności jako dostawy towarów czy świadczenia usług często decyduje o całkowicie odmiennym opodatkowaniu. Wskazówki jakimi należy kierować się w przypadku wątpliwości, w jaki sposób kwalifikować dane zdarzenie gospodarcze na potrzeby VAT zawarł Trybunał Sprawiedliwości w wyroku C-185/01 prezentując pogląd, że decydującym kryterium powinno być kryterium ekonomiczne. Takie stanowisko podważa prawidłowość postępowania Organu w sprawie, który odwołał się głównie do regulacji cywilnych analizując art. 509 Kodeksu cywilnego.

11. Ponadto w powołanej przez Sąd pierwszej instancji (w ślad za Skarżącym) uchwale z dnia 8 stycznia 2007 r. I FPS 1/06, w której rozważano charakter wieczystego użytkowania Naczelny Sąd Administracyjny opowiadając się za oderwaniem definicji dostawy towaru od przeniesienia i własności w rozumieniu cywilistycznym odwołał się do poglądu, zgodnie z którym ograniczenie tej definicji do transakcji, na skutek których dochodzi do przeniesienia prawa własności, prowadziłoby do zawężenia zakresu opodatkowania tym podatkiem, względnie do uznania transakcji o charakterze bardzo zbliżonym do dostawy towarów za świadczenie usług. **Konkludując Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że nie do pogodzenia z ustawowymi definicjami dostawy towarów i świadczenia usług jest zaistnienie sytuacji, w której jedna czynność może być uznana zarówno za dostawę towaru jak i świadczenie usług.**

12. Organ w skardze kasacyjnej podniósł, że jego stanowisko znajduje uzasadnienie w wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-25/03 (szczególnie pkt.64). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowisko Organu nie jest trafne. Pomijając nawet kwestię, że w powołanym wyroku rozstrzygano całkowicie inny problem prawny, to uwagi poczynione w pkt 64, jak również w pkt 63, potwierdzają raczej stanowisko zaprezentowane przez Sąd pierwszej instancji. Trybunał stwierdził bowiem, że: "Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem

terminy używane przez przepisy szóstej dyrektywy, które nie zawierają żadnego wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich celem ustalenia ich znaczenia i zakresu, powinny być w zasadzie w całej Wspólnocie interpretowane autonomicznie i jednolicie, aby uniknąć rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. wyrok z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 [...]. str. I-4393, pkt 34)" (pkt 63) oraz (pkt 64) "Jeśli chodzi w szczególności art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym dostawa towaru oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel, to z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcie dostawy towaru nie odnosi się do przeniesienia własności w formach przewidzianych we właściwym prawie krajowym, lecz obejmuje każdą czynność polegającą na przeniesieniu dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nim, jak gdyby była właścicielem tego dobra. Cel szóstej dyrektywy mógłby zostać zagrożony, gdyby stwierdzenie dostawy towaru, która jest jedną z trzech czynności opodatkowanych, zależało od spełnienia warunków, które zmieniają się w zależności od prawa cywilnego danego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 [...], Rec. str. I-285, pkt 7 i 8; wyrok z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 [...]. str. I-2775, pkt 13 i 14, jak również wyrok z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 [...], Rec. str. I-1317, pkt 32 i 33)."

13. Z powyższej wypowiedzi wynika wniosek, jaki przyjęto także w zaskarżonym wyroku, że oceny dostawy towaru nie należy dokonywać w ścisłym związku z prawem cywilnym poszczególnych krajów. Tymczasem wywody uzasadnienia skargi kasacyjnej (str. 6) ponownie opierają się na przywołaniu regulacji art. 509 i art. 389 Kodeksu cywilnego oraz powoływaniu orzecznictwa sądów cywilnych. Niezrozumiałą jest fragment uzasadnienia, w którym Organ podnosi ryzyko braku sfinalizowania umowy przyrzeczonej w postaci dostawy nieruchomości, mimo istnienia umowy przedwstępnej – czy wątpliwości te zmierzają do zakwestionowania oceny samej umowy przedwstępnej czy też jej cesji. Organ tego nie wyjaśnił.

14. Nie ma wątpliwości – i stanowi to o skomplikowanej ocenie charakteru umowy przedwstępnej – że sama umowa nie przenosi własności nieruchomości, mimo, że często przy sporządzeniu jej w formie aktu notarialnego, otwiera drogę do nabycia własności, nawet przy sprzecznie zbywcy. Nie można jednak charakteru tej umowy oddzielać od jej umiejscowienia jako etapu służącego do nabycia własności nieruchomości. Analiza dokonana bez uwzględnienia takiego aspektu, określonego przez Sąd pierwszej instancji jako celu ekonomicznego, skutkuje nieuprawnionym wnioskiem, że umowa taka stanowiła cel sam w sobie. Taki stan faktyczny nie wynikał jednak z opisu przedstawionego we wniosku o interpretację w sprawie. Nabywca praw wynikających z umowy przedwstępnej czyni to, co do zasady, po to, by zrealizować cel w postaci nabycia/dostawy nieruchomości.

15. Zasadna pozostaje ocena, że umowa przedwstępna, jak i cesja tej umowy z ekonomicznego punktu widzenia realizują ten sam cel – dostawę towarów. Niesporne dla Organu pozostawało, że cel taki realizuje umowa przedwstępna. Wskazać należy, że jakkolwiek zawarcie umowy przedwstępnej nie powoduje przeniesienia prawa do rozporządzania nieruchomością jak właściciel, to ewentualne zaliczki wpłacane w związku z zawarciem takiej umowy pozostają opodatkowane stawką właściwą dla czynności dostawy nieruchomości. Czynnością opodatkowaną nie jest zawarcie umowy przedwstępnej czy też otrzymanie zaliczki na podstawie takiej umowy, lecz dostawa nieruchomości. Otrzymanie zaliczki skutkuje jedynie powstaniem wtedy obowiązku podatkowego, ale obowiązek, z którego wynika wysokość stawki podatkowej, związana jest z określeniem czynności, na poczet której wpłacana jest zaliczka. W takim razie wyrazem niekonsekwencji jest odmienna ocena umowy przeniesienia praw do takiej umowy na inną osobę.[...]

Orzeczenia powiązane

(odmienny pogląd)

Wyrok TSUE z dnia 17 października 2019r. w sprawie C-692/17 (Paulo Nascimento Consulting [...] p-ko Autoridade Tributaria e Aduaneira)

(zgodne z ww. poglądem orzecznictwem)

wyrok NSA z 26 czerwca 2021r. sygn. akt I FSK 1732/18

wyrok WSA w Łodzi z 10 listopada 2021r. sygn. akt I SA/Łd 645/21

wyrok WSA w Bydgoszczy z 23 lipca 2019r. sygn. akt I SA/Bd 314/19 (NSA wyrokiem z 19 stycznia 2023r. sygn. akt I FSK 2007/19 uchylił zaskarżony wyrok w całości, i oddalił skargę kasacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej)

Przepisy

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE L 2006.347.1 ze zm.)

Art.2, ust.1, lit.a i lit.c Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

- a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;
- c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego

przez podatnika działającego w takim charakterze.

Art.14, ust.1. „Dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

Art.24, ust.1. „Świadczenie usług” oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022r. poz.931 ze zm.).

Art.5, ust.1 pkt 1. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem” podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Art.7, ust.1 pkt 1. Przez dostawę towarów, o której mowa w art.5, ust.1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel [...]

Art.8, ust.1 pkt 1. Przez świadczenie usług, o którym mowa w art.5, ust.1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art.7 [...]

Główne problemy

1. Czy w sytuacji, gdy przedmiotem umowy przejęcia praw i obowiązków z umowy deweloperskiej jest prawo do lokalu, który powstanie w przyszłości uzasadnione jest twierdzenie, że umowa przejęcia praw i obowiązków z umowy deweloperskiej winna być rozpoznana jako transakcja dostawy towarów, czy też jako świadczenie usługi (tak TSUE C-692/17) ?
2. Przyjmując założenie, że umowa przejęcia praw i obowiązków z umowy deweloperskiej powinna zostać rozpoznana jako świadczenie usługi, czy w takiej sytuacji podstawę opodatkowania stanowi wynagrodzenia rozumiane jako różnica pomiędzy kwotą otrzymanego świadczenia, a kwotą wpłaconych zaliczek na poczet ceny zakupu lokalu (przy założeniu, że deweloper dokona rozliczenia wpłaconych zaliczek poprzez zarachowanie jej na poczet przejemcy praw i obowiązków)?
3. Czy linia orzecznicza sądów krajowych powinna ulec modyfikacji w kontekście poglądu orzeczniczego wyrażonego w wyroku TSUE C-692/17 oraz zasady pewności prawa, zasady uzasadnionych oczekiwań, zasady lojalnej współpracy?