

Beata Rogowska-Rajda* 

SPRZEDAŻ I CESJA PRAW DO NIERUCHOMOŚCI – DOSTAWA TOWARÓW CZY ŚWIADCZENIE USŁUG?

Streszczenie. Celem artykułu jest kwalifikacja na gruncie podatku od wartości dodanej cesji praw do nieruchomości. Zastosowana metoda badawcza polega na analizie przepisów dyrektywy VAT i związanego z nimi orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, jak również przepisów krajowych w zakresie dostawy towarów, ze szczególnym uwzględnieniem dostawy nieruchomości. W ocenie autorki zawężenie analizy wyłącznie do dostawy towarów wydaje się wystarczające – jeśli bowiem dana czynność nie może zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów, będzie uznawana za świadczenie usług. Analiza została przeprowadzona również z uwzględnieniem rozstrzygnięć dokonywanych w interpretacjach indywidualnych i wiążących informacjach stawkowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Podjęta problematyka nie doczekała się literatury przedmiotu – poza jednym opracowaniem nie była podejmowana w doktrynie. Przeprowadzone badanie uprawnia do wniosku, że dostawa nieruchomości stanowi dostawę towarów, natomiast cesja praw do nieruchomości dokonana w umowach deweloperskich i przedwstępnych stanowi świadczenie usług.

Słowa kluczowe: dostawa towarów, świadczenie usług, dostawa nieruchomości, wartości niematerialne i prawne, cesja praw i obowiązków, umowy deweloperskie, umowy przedwstępne

* Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt, Uniwersytet Warszawski, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Finansów i Rachunkowości, e-mail: brogowska@wne.uw.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3879-3440>

SALE AND ASSIGNMENT OF RIGHTS TO REAL ESTATE – SUPPLY OF GOODS OR PROVISION OF SERVICES?

Summary. The aim of the article is to classify the assignment of rights to real estate in the context of value added tax. The research method used is based on the analysis of the provisions of the VAT Directive and the related case law of the Court of Justice, as well as national regulations on the supply of goods, with particular emphasis on the supply of real estate. In the author's opinion, narrowing the analysis only to the supply of goods seems to be sufficient – if a given activity cannot be classified as a supply of goods, it will be considered as a supply of services. The analysis was also carried out taking into account the decisions made in individual interpretations and binding rate information as well as the case law of administrative courts. The issue raised has not been published in the literature on the subject – apart from one study, it has not been taken up in the doctrine. The study entitles us to conclude that the supply of real estate constitutes a supply of goods, while the assignment of rights to real estate made in development and preliminary agreements constitutes the provision of services.

Keywords: supply of goods, provision of services, supply of real estate, intangible assets, assignment of rights and obligations, developer agreements, preliminary agreements

1. WPROWADZENIE

Towar czy usługa? Oto jest pytanie! Pomimo licznych wyroków, w których Trybunał Sprawiedliwości cierpliwie i konsekwentnie wytyczał granicę pomiędzy tymi czynnościami, kwestia ta nadal budzi wiele wątpliwości w praktyce. Jest ona albo tak skomplikowana, że nie da się jej rozstrzygnąć jednoznacznie i kategorycznie, albo nie dość uważnie wczytujemy się w orzecznictwo Trybunału. Prawidłowa kwalifikacja czynności ma fundamentalne znaczenie dla podatników, rodzi bowiem określone konsekwencje prawne – czy to w obszarze momentu powstania obowiązku podatkowego, zastosowania zwolnienia lub preferencyjnej stawki VAT, czy też w wymiarze transgranicznym – w zakresie miejsca świadczenia, a więc wyznaczenia państwa członkowskiego właściwego do poboru tego podatku. Jednym z przykładów takich wątpliwości jest cesja praw do nieruchomości, przy kwalifikacji której dochodzi do rozbieżności – praktyka administracyjna uznaje ją za świadczenie usługi, natomiast w orzecznictwie sądowym uznawana jest za dostawę towarów.

Celem artykułu jest kwalifikacja na gruncie podatku od wartości dodanej cesji praw do nieruchomości. Konkluzja wyłoni się po przeprowadzeniu analizy przepisów dyrektywy VAT i związanego z nimi orzecznictwa Trybunału, jak również przepisów krajowych w zakresie dostawy towarów, ze szczególnym uwzględnieniem dostawy nieruchomości. W ocenie autorki zawężenie analizy wyłącznie do dostawy towarów wydaje się wystarczające

– jeśli bowiem dana czynność nie może zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów, będzie uznawana za świadczenie usług. Analiza zostanie przeprowadzona również z uwzględnieniem rozstrzygnięć dokonywanych w interpretacjach indywidualnych i wiążących informacjach stawkowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Podjęta problematyka nie doczekała się literatury przedmiotu – poza jednym opracowaniem nie była podejmowana w doktrynie.

2. PRZEPISY UNIJNE I ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI W ZAKRESIE DOSTAWY TOWARÓW

2.1. „Typowa” dostawa towarów przez podatnika

Zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości pojęcie dostawy towarów 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 właścicielem².

Tym samym za dostawę towarów uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, nawet gdy nie następuje przeniesienie własności towaru w sensie prawnym³. Aby zatem zakwalifikować daną transakcję jako dostawę towarów, konieczne jest, by w następstwie tej transakcji osoba ta zyskała uprawnienie do faktycznego rozporządzania tymi towarami jak właściciel⁴. Prawo do rozporządzania towarami jak właściciel zostało określone jako prawo do decydowania, w jaki sposób towary są wykorzystywane lub w jakim celu⁵. Trybunał wyjaśnił, że takie podejście ma

¹ Dz.Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1 ze zm. – dalej: dyrektywa.

² Wyroki Trybunału Sprawiedliwości (TS): z dnia 15 maja 2019 r. w sprawie C-235/18, Vega, EU:C:2019:412, pkt 27; z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław, EU:C:2021:132, pkt 52.

³ Wyroki TS: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88, Shipping, EU:C:1990:61, pkt 9; z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie C-78/12, Ewita-K, EU:C:2013:486, pkt 35; z dnia 13 czerwca 2018 r. w sprawie C-665/16, Gmina Wrocław, EU:C:2018:431, pkt 39.

⁴ Wyrok TS z dnia 3 września 2015 r. w sprawie C-526/13, Fast Bunkering Klaipėda, EU:C:2015:536, pkt 51.

⁵ Wyrok TS z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01, Auto Lease, EU:C:2003:73, pkt 34.

na celu stworzenie wspólnego systemu VAT, opartego na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu, oraz że cel ten byłby zagrożony, gdyby warunki wstępne dostawy towarów były różne w poszczególnych państwach członkowskich, tak jak to występuje w przypadku warunków dotyczących przeniesienia prawa własności na mocy prawa cywilnego⁶.

2.2. Inne rodzaje dostawy towarów

Artykuł 14 dyrektywy, który znajduje się w części zatytułowanej „Transakcje podlegające opodatkowaniu”, poświęcony jest określeniu, co stanowi dostawę towarów. W ust. 1 zdefiniowano ogólną zasadę, pozwalającą ustalić, co stanowi dostawę towarów – „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”. Ustęp 2 tego przepisu odnosi się natomiast do innych transakcji, które uznaje się za dostawę towarów poza transakcjami, o których mowa w ust. 1. Z brzmienia i struktury art. 14 dyrektywy wynika zatem, że ust. 2 tego przepisu w rzeczywistości stanowi *lex specialis* w stosunku do ogólnej definicji dostawy towarów zawartej w ust. 1. Artykuł 14 ust. 1 i art. 14 ust. 2 dyrektywy stanowią zatem odrębne przypadki „dostawy towarów”, które muszą podlegać niezależnej wykładni⁷. Artykuł 14 ust. 1 zawiera ogólne kryteria określania dostawy towarów. Z kolei art. 14 ust. 2 zawiera wykaz transakcji, które poza tymi objętymi zakresem ogólnej definicji określonej w art. 14 ust. 1 również uznaje się za dostawę towarów.

Struktura art. 14 jest zatem decydująca: w ust. 1 ustanawia się ogólne wymogi dotyczące dostawy towarów. Natomiast ust. 2 odnosi się do konkretnych transakcji, które są zaliczane do dostawy towarów⁸. Wynika z tego, że prawodawca UE, gromadząc je pod tym samym pojęciem „dostawy towarów”, zamierzał odróżnić transakcję, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy, od transakcji przewidzianej w art. 14 ust. 1 owej dyrektywy, ponieważ te dwie transakcje nie zostały zdefiniowane w taki sam sposób. W szczególności definicja transakcji, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy, w ogóle nie odnosi się do „prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”, o którym mowa w art. 14 ust. 1 tej samej dyrektywy⁹.

⁶ Wyrok TS w sprawie C-320/88, Shipping, pkt 8.

⁷ Wyrok TS w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław, pkt 54.

⁸ Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 22 lutego 2018 r. w sprawie C-665/16, Gmina Wrocław, EU:C:2018:112, pkt 45–48; wyrok TS w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław, pkt 55.

⁹ Wyrok TS w sprawie C-665/16, Gmina Wrocław, pkt 35.

2.3. Dostawa towarów za odszkodowaniem

Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 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. Artykuł ten obejmuje szczególną grupę transakcji. W przeciwieństwie do typowych transakcji dostawy towarów, wiążących się z wolną wolą stron, nierozzerwalnie związaną z odpłatną transakcją wzajemną, artykuł ten przewiduje inny scenariusz: przeniesienie własności w wyniku jednostronnej decyzji organu władzy publicznej w zamian za odszkodowanie¹⁰.

Zakwalifikowanie do „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy wymaga spełnienia trzech kumulatywnych przesłanek. Przede wszystkim musi nastąpić przeniesienie prawa własności. Przeniesienie to musi nastąpić z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa. Wreszcie musi nastąpić wypłata odszkodowania. Pierwsza z tych trzech przesłanek, czyli przeniesienie prawa własności, nie może być rozumiana jako konieczność przeniesienia w sensie ekonomicznym. Wprawdzie za „dostawę towaru” uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, jednakże art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy nie odnosi się do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, jak ma to miejsce w ust. 1 tego artykułu, lecz w bardziej wyraźny sposób do przeniesienia własności tej rzeczy. W konsekwencji dla celów art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy wystarczy przeniesienie prawa własności w rozumieniu formalnego tytułu prawnego do danej nieruchomości, aby taką transakcję uznać za podlegającą opodatkowaniu dostawę towarów, o ile pozostałe przesłanki przewidziane przez ten przepis są spełnione. Odszkodowanie wskazane w art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy nie musi być analizowane pod kątem spełnienia wszystkich elementów składowych pojęcia odpłatności (wypracowanych w ramach wykładni art. 2 ust. 1 dyrektywy) ze względu na charakter *lex specialis* tego przepisu. Kluczowa jest jednak wypłata tego odszkodowania¹¹. Wyrażenie „w zamian za odszkodowanie [zapłata odszkodowania]” stanowi autonomiczną i jednolitą definicję, właściwą prawu Unii i uwzględniającą w szczególności charakter *lex specialis* tego przepisu. Tak więc treść tego wyrażenia nie może zależeć od znaczenia i zakresu, jakie

¹⁰ Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-665/16, Gmina Wrocław, pkt 36.

¹¹ Wyroki TS: w sprawie C-665/16, Gmina Wrocław, pkt 37, 39–41, 44–45; w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław, pkt 56.

ma ono w prawie krajowym państw członkowskich¹². W drugiej kolejności należy podkreślić, że brzmienie art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy odnosi się do „zapłaty” odszkodowania, nie określając jednak warunków dotyczących charakteru lub wysokości tego odszkodowania. 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 głównym odszkodowanie jest bezpośrednio związane z przeniesieniem własności, a następnie, czy jego wypłata faktycznie nastąpiła¹³.

2.4. Dostawa towarów w ramach leasingu kapitałowego i sprzedaży na raty

Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. b dyrektywy za dostawę towarów uznaje się faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub sprzedaży towaru na warunkach odroczonej płatności, która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty.

Przepis ten stanowi kolejną z „dodatkowych” transakcji zaliczanych do dostawy towarów i odnosi się do faktycznego przekazania towaru. Podobnie jak w przypadku przeniesienia prawa własności towarów za odszkodowaniem transakcje objęte tym przepisem nie odnoszą się do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, lecz w bardziej wyraźny sposób do „przeniesienia własności” tej rzeczy¹⁴. Przepis ten dotyczy takich umów, których celem jest przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, lecz w ramach których przeniesienie owego prawa jest odsunięte w czasie w stosunku do momentu wydania rzeczy nabywcy, a to – do czasu zapłaty przez nabywcę całości ceny. Umowy takie mają często charakter mieszany – łączą cechy umowy najmu z umową sprzedaży. W ramach takiej umowy wynajmujący/zbywca zobowiązuje się oddać rzecz do dyspozycji najemcy/nabywcy na czas określony, a następnie, po zapłaceniu przez tego ostatniego wszystkich rat, przenieść na niego prawo własności owej rzeczy. Najemcy natomiast przysługuje prawo korzystania z rzeczy na zasadzie wyłączności, a także nabywa on, opcjonalnie lub automatycznie, prawo własności po

¹² Wyrok TS w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław, pkt 58.

¹³ *Ibidem*, pkt 59–61.

¹⁴ Wyrok TS z dnia 4 października 2017 r. w sprawie C-164/16, Mercedes-Benz, EU:C:2017:734, pkt 31.

zakończeniu umowy; zobowiązany jest za to do zapłaty wszystkich przewidzianych w umowie rat, które łącznie stanowią cenę nabycia przedmiotu umowy. W tego rodzaju umowach przeniesienie własności na najemcę/nabywcę jest odsunięte w czasie, jednakże następuje „w następstwie normalnych zdarzeń”, jako że jest wynikiem normalnego wykonania umowy. Przeniesienie własności może nie nastąpić jedynie w następstwie zdarzeń nadzwyczajnych, w szczególności w wyniku odstąpienia od umowy przez jedną ze stron. Prawo do odstąpienia od umowy może wynikać z samej umowy (np. w razie niewywiązywania się przez jedną ze stron z jej zobowiązań) albo z przepisów prawa. Prawo do odstąpienia od umowy nie zmienia jednak kwalifikacji tej umowy z punktu widzenia art. 14 ust. 2 lit. b dyrektywy, jako że jedynym następstwem „normalnych zdarzeń” jest przeniesienie własności.

Przeniesienie własności w ramach tego rodzaju umów następuje zwykle z chwilą zapłaty przez najemcę/nabywcę całości ceny, przy czym może się to wiązać z koniecznością złożenia przez niego jednostronnego oświadczenia o woli skorzystania z opcji wykupu przedmiotu umowy. To w tym kontekście należy rozumieć pojęcie „ostatniej raty” użyte w art. 14 ust. 2 lit. b dyrektywy. Chodzi więc o zapłatę ostatniej kwoty, do jakiej najemca/nabywca był zobowiązany na podstawie umowy¹⁵.

Aby zatem daną umowę, w tym w szczególności umowę leasingu, zakwalifikować jako dostawę towarów, muszą zostać spełnione dwie przesłanki. Po pierwsze, umowa, na mocy której następuje wydanie rzeczy, musi zawierać wyraźną klauzulę dotyczącą przeniesienia własności tej rzeczy przez leasingodawcę na leasingobiorcę. Artykuł 14 ust. 2 lit. b dyrektywy odnosi się bowiem, jak wynika z samego jego brzmienia, nie do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, jak ma to miejsce w ust. 1 tego artykułu, lecz w bardziej wyraźny sposób do „przeniesienia własności” tej rzeczy. Można zatem uznać, że umowa zawiera wyraźną klauzulę przeniesienia własności, jeżeli obejmuje ona opcję wykupu przedmiotu leasingu. Po drugie, z postanowień umowy – ocenianych obiektywnie w chwili podpisania umowy – musi wyraźnie wynikać, że przeniesienie własności na leasingobiorcę następuje automatycznie w przypadku zwykłego wykonania umowy aż do jej zakończenia. Wyrażenie „przeniesienie własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty”

¹⁵ Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 31 maja 2017 r. w sprawie C-164/16, Mercedes-Benz, EU:C:2017:414, pkt 17–20.

powinno zostać bowiem odczytane w ten sposób, że zapłata ostatniej okresowej opłaty należnej przez leasingobiorcę na mocy umowy oznacza z mocy prawa przeniesienie na niego własności rzeczy będącej przedmiotem umowy. Jeśli natomiast umowa przewiduje klauzulę stanowiącą, że leasingobiorca może skorzystać z opcji wykupu, wpisze się w dyspozycję art. 14 ust. 2 lit. b dyrektywy wyłącznie wtedy, gdy skorzystanie z opcji wykupu – choć formalnie fakultatywne – jawiłoby się w rzeczywistości, w świetle finansowych warunków umowy, jako jedyny gospodarczo racjonalny wybór, którego leasingobiorca mógłby dokonać. Może tak być w szczególności w przypadku, gdy z umowy wynika, że w chwili, w której możliwe staje się skorzystanie z opcji, kwota umownych rat odpowiada wartości rynkowej rzeczy wraz z kosztami finansowania, a wykonanie opcji wykupu nie wiąże się po stronie leasingobiorcy z koniecznością zapłaty dodatkowej znaczącej kwoty.

Artykuł 14 ust. 2 lit. b dyrektywy obejmuje także umowy sprzedaży na raty, jeżeli w ich ramach zastrzeżono, że przedmiot umowy zostaje wydany nabywcy przed zapłatą całości ceny, ale prawo własności przechodzi na niego dopiero po wykonaniu przez niego tego obowiązku. W umowach takich nie występuje element najmu, funkcjonalnie jednak są one zbliżone do umów najmu, z przeniesieniem prawa własności najmowanej rzeczy po zapłaceniu przez najemcę wszystkich rat (leasing kapitałowy)¹⁶.

2.5. Dostawa towarów przez podatnika-pośrednika

Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. c dyrektywy poza dostawą towarów oznaczającą przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel za dostawę towarów uznaje się również przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży. Przepis ten tworzy fikcję prawną dwóch identycznych dostaw towarów dokonywanych kolejno po sobie, aby zapewnić spójność w traktowaniu pod względem VAT transakcji między komisantem i komitentem oraz między komisantem i odbiorcą¹⁷.

Tak więc w przypadku sprzedaży lub kupna za pośrednictwem zleceniobiorcy lub innego podatnika, działającego we własnym imieniu lub pod nazwą spółki, istnieją zawsze dwie opodatkowane dostawy, nawet jeśli towar będący przedmiotem transakcji jest dostarczony bezpośrednio

¹⁶ *Ibidem*, pkt 21.

¹⁷ Wyrok TS w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław, pkt 54.

przez pierwszego sprzedającego ostatniemu kupującemu. W ten sposób w przypadku transakcji prowizji od sprzedaży zleceniodawca dokonuje wobec zleceniobiorcy dostawy podlegającej opodatkowaniu, a ten również (kupujący) dokonuje dostawy podlegającej opodatkowaniu. W przypadku transakcji prowizji od kupna osoba trzecia (sprzedający) dokonuje wobec zleceniobiorcy dostawy podlegającej opodatkowaniu, a ten również dokonuje opodatkowanej dostawy swojemu zleceniodawcy. W przypadku gdy pośrednik nie działa w swoim imieniu (np. makler), nie dokonuje dostawy, lecz świadczy usługę podlegającą opodatkowaniu od kwoty pobranej prowizji (np. maklerskiej). Fakt, że takie transakcje stanowią dostawę towarów, a nie świadczenie usług, potwierdza również art. 311 ust. 1 pkt 5 dyrektywy, który podatnika-pośrednika precyzuje jako każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej, w celu odsprzedaży, kupuje lub wykorzystuje do celów działalności swojego przedsiębiorstwa lub też importuje towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, niezależnie od tego, czy podatnik ten działa na własny rachunek, czy też na rzecz osób trzecich na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja jest płacona od zakupu lub sprzedaży. Artykuł 28 dyrektywy również odnosi się do tego typu umów, jednakże w zakresie pośrednictwa w świadczeniu usług.

Aby przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży, odpowiadało definicji dostawy towarów, muszą zostać spełnione dwie przesłanki. Odnośnie do pierwszej przesłanki Trybunał wskazuje, że art. 14 ust. 2 lit. c dyrektywy posługuje się wyraźnie terminem „umowa”, a art. 28 dyrektywy stanowi, że podatnik działa na rzecz osoby trzeciej. Z tego wynika, że między agentem a zleceniodawcą musi istnieć porozumienie, którego przedmiotem jest udzielenie danego zlecenia. Dlatego też w niektórych porządkach prawnych zleceniodawca jest określany również jako pryncypał¹⁸.

Co się tyczy drugiej przesłanki, dotyczącej identyczności odnośnych transakcji, wystarczy stwierdzić, że zarówno art. 14 ust. 2 lit. c, jak i art. 28 dyrektywy przewidują, że towary otrzymane przez agenta i/lub wyświadczone mu usługi są przekazywane zleceniodawcy. Oznacza to nie tylko, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, że odnośne transakcje są identyczne, ale również, że stosownie do okoliczności następuje przeniesienie związanego

¹⁸ Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 10 listopada 2022 r. w sprawie C-616/21, Gmina L., EU:C:2022:875, pkt 38.

z nimi prawa własności¹⁹. Umowa dotycząca prowizji co do zasady stanowi porozumienie, poprzez które pośrednik zobowiązuje się do dokonania we własnym imieniu, ale na rachunek osoby trzeciej, jednej czynności prawnej lub większej ich liczby²⁰.

2.6. Transfer bonu jednego przeznaczenia jako dostawa towarów

Zgodnie z art. 30b dyrektywy każdy transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których bon dotyczy. Faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia nie uznaje się za niezależną transakcję. Bon – w świetle art. 30a pkt 1 dyrektywy – jest w pierwszej kolejności instrumentem, z którym wiąże się obowiązek przyjęcia go jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, a w drugiej kolejności instrumentem, w przypadku którego towary lub usługi, które mają zostać dostarczone lub wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców, są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach ogólnych wykorzystania takiego instrumentu²¹. Bonem jednego przeznaczenia jest natomiast bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz VAT należny z tytułu tych towarów lub usług są znane w chwili emisji bonu (art. 30a pkt 2 dyrektywy).

Aby zatem doszło do dostawy towaru, musimy mieć do czynienia z transferem bonu jednego przeznaczenia, dotyczącego dostawy towaru. Pierwszym zatem warunkiem jest to, że bon musi wiązać się z obowiązkiem jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów przez dostawcę. Drugim warunkiem uznania instrumentu za bon jest to, że towary lub usługi, które mają być dostarczone lub wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji. Powszechnie

¹⁹ Wyrok TS z dnia 12 listopada 2020 r. w sprawie C-734/19, TH Comercial, EU:C:2020:919, pkt 54.

²⁰ Wyrok TS w sprawie C-526/13, Fast Bunkering Klaipėda, pkt 33.

²¹ Wyrok TS z dnia 28 kwietnia 2022 r. w sprawie C-637/20, DSAB Destination, EU:C:2022:304, pkt 20.

uznaje się, że takie cechy odróżniają bony od konwencjonalnych instrumentów płatniczych²². Natomiast trzecim warunkiem koniecznym do wystąpienia w chwili transferu bonu dostawy towarów jest to, aby miejsce dostawy towaru, którego bon dotyczy, oraz VAT należny z tego tytułu były znane w chwili emisji bonu.

2.7. Inne czynności zrównane z dostawą towarów

Za dostawę towarów dyrektywa uznaje również sprzedaż energii elektrycznej, gazu, energii cieplnej lub chłodniczej (art. 15 ust. 1 dyrektywy). Państwa członkowskie mogą zrównać z dostawą towarów przekazanie niektórych robót budowlanych (art. 14 ust. 3 dyrektywy). Ponadto państwa członkowskie mogą uznać za rzeczy (dostawę towarów) określone udziały w nieruchomości, prawa rzeczowe dające ich posiadaczom prawo do korzystania z nieruchomości oraz udziały i inne równoważne udziałom tytuły prawne dające ich posiadaczom prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadania nieruchomości, lub jej części (art. 15 ust. 2 dyrektywy). Jednak w niektórych okolicznościach zbycie praw do nieruchomości może zostać uznane za dostawę towarów, bez konieczności implementacji tego rozwiązania przez państwo członkowskie. Kluczowe jest to, w którym momencie następuje zbycie danego prawa do nieruchomości. Jeśli zbycie prawa (cesja wierzytelności) następuje w momencie, w którym zbywca dysponuje nieruchomością jak właściciel, to transakcja ta stanowi dostawę towarów. Jeśli natomiast zbywca nie włada w sposób ekonomiczny nieruchomością, to transakcja polega na cesji wartości niematerialnej, mającej za przedmiot prawa do tej nieruchomości i wchodzi w zakres pojęcia świadczenia usług²³.

2.8. Zapłata zaliczki na poczet dostawy towarów

Zgodnie z art. 65 dyrektywy w przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału podatek staje się wymagalny przed dokonaniem dostawy tylko wtedy, jeżeli wszelkie okoliczności istotne

²² Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 24 lutego 2022 r. w sprawie C-637/20, DSAB Destination, EU:C:2022:131, pkt 42 i 45.

²³ Wyrok TS z dnia 17 października 2019 r. w sprawie C-692/17, Paulo Nascimento Consulting, EU:C:2019:867, pkt 34 i 35.

dla zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, tzn. przyszłej dostawy, są już znane, a zatem w szczególności w momencie dokonania wpłaty zaliczki towary powinny być precyzyjnie określone²⁴. Tym samym opodatkowaniu podatkiem VAT nie powinny podlegać zaliczki zapłacone za dostawy towarów, które nie zostały jeszcze określone w sposób dokładny²⁵.

2.9. Podsumowanie

Analiza przepisów o dostawie towarów wskazuje na kluczowe dla tej transakcji przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, a w niektórych przypadkach prawo własności. Kwestia ta determinuje uznanie danej transakcji za dostawę towarów. Spełnienie warunków definicji dostawy towarów jest istotne, bo wszystko to, co nie spełnia tych kryteriów, jest świadczeniem usługi²⁶. Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że wykładnię dostawy towarów należy wiązać z rzeczywistym posiadaniem danego towaru przez nabywcę. Interpretacja pojęcia dostawy towarów powinna więc sprowadzać się do analizy możliwości władania przedmiotem dostawy w sposób nieograniczony – możliwości użytkowania w dowolny, nieskrępowany sposób. Chodzi więc o rzeczywistą sprzedaż towarów – rzeczy.

3. DOSTAWA NIERUCHOMOŚCI I CESJA PRAWA DO ZAKUPU NIERUCHOMOŚCI NA GRUNCIE PRAWA KRAJOWEGO

3.1. Dostawa nieruchomości

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁷ przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W myśl art. 8 ust. 1 ustawy o VAT przez świadczenie usług, o którym mowa

²⁴ Wyroki TS: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02, BUPA Hospitals, EU:C:2006:122, pkt 48; z dnia 3 maja 2012 r. w sprawie C-520/10, Lebara, EU:C:2012:264, pkt 26.

²⁵ Wyrok TS z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-270/09, Macdonald Resorts, EU:C:2010:780, pkt 31.

²⁶ Art. 24 ust. 1 dyrektywy.

²⁷ Dz.U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm. – dalej: ustawa o VAT.

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. Definicje dostawy towarów oraz świadczenia usług skonstruowane przez ustawodawcę krajowego są tożsame z tymi, które prezentują normy prawa unijnego – stanowią implementację art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 dyrektywy.

Nie budzi wątpliwości, że dostawa nieruchomości mieści się w definicji dostawy towarów. Kluczowe dla jej wystąpienia jest przeniesienie prawa do rozporządzania nią jak właściciel. W polskich uwarunkowaniach w niektórych przypadkach – w ślad za dyrektywą – dla wystąpienia dostawy nieruchomości niezbędne będzie jednak przeniesienie jej prawa własności albo spełnienie innej przesłanki wskazanej w ustawie o VAT. Będzie to miało miejsce w następujących przypadkach:

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności nieruchomości w zamian za odszkodowanie (art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT);
- 2) wydanie nieruchomości na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży nieruchomości na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa ta przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione (art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT);
- 3) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego oraz zbycie tych praw (art. 7 ust. 1 pkt 5 i 7 ustawy o VAT);
- 4) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie tych praw (art. 7 ust. 1 pkt 6 i 7 ustawy o VAT).

Jak widać – pomimo pewnych odrębności – wspólnym mianownikiem wszystkich tych przypadków jest możliwość fizycznego lub prawnego władania nieruchomością przez nabywcę po dokonaniu transakcji.

3.2. Cesja praw i obowiązków umów deweloperskich i przedwstępnych, których przedmiotem są nieruchomości

W praktyce gospodarczej w odniesieniu do nieruchomości pozostających jeszcze w trakcie budowy mamy do czynienia z podpisywaniem umów deweloperskich lub umów przedwstępnych. Umową deweloperską jest umowa, którą deweloper zobowiązuje się do ustanowienia lub przeniesienia na nabywcę po zakończeniu przedsięwzięcia prawa odrębnej własności lokalu mieszkalnego i przeniesienia tego prawa na nabywcę, a nabywca zobowiązuje się do spełnienia świadczenia pieniężnego na rzecz dewelopera na poczet nabycia tego prawa²⁸. Z kolei umowa przedwstępna to umowa, przez którą jedna ze stron lub obie strony zobowiązują się do zawarcia oznaczonej umowy, która powinna określać istotne postanowienia umowy przyrzeczonej²⁹. Zarówno na podstawie umowy deweloperskiej, jak i umowy przedwstępnej przyszły nabywca nie nabywa lokalu mieszkalnego, nabywa jedynie obietnicę jego zakupu w przyszłości³⁰. Na rynku związanym z obrotem nieruchomościami często jednak przed sprzedażą takiej nieruchomości dochodzi do cesji praw i obowiązków wynikających z takich umów – o ile oczywiście ich postanowienia dopuszczają taką możliwość³¹. W konsekwencji cesji cedent przestaje być wierzycielem wobec potencjalnego zbywcy nieruchomości, a staje się nim cesjonariusz (czyli docelowy nabywca nieruchomości). Cesjonariusz nabywa wierzytelność w takim zakresie i stanie, w jakim znajdowała się ona w chwili dokonania przelewu. W praktyce zmienia się tylko wierzyciel, czyli osoba uprawniona do żądania spełnienia świadczenia wobec podmiotu, który dokona w przyszłości zbycia nieruchomości. Cesja nie powoduje zatem rozwiązania umowy deweloperskiej lub przedwstępnej, tylko wprowadza modyfikację odnośnie do jednej ze stron. Od chwili zawarcia umowy cesji to cesjonariusz jest zobowiązany do wnoszenia kolejnych rat do przyszłego sprzedawcy nieruchomości zgodnie z harmonogramem płatności i to na niego sprzedawca

²⁸ Art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 16 września 2011 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego (Dz.U. z 2021 r., poz. 1445).

²⁹ Art. 389 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r., poz. 1610 ze zm.) – dalej: k.c.

³⁰ Zob. szerzej J. Bocianowska, *Ekspektatywa oraz inne prawa wynikające z umów realizatorskich w budownictwie mieszkaniowym*, Warszawa 2021, s. 66–71.

³¹ Art. 509 k.c.

wystawia faktury z tytułu dokonanych wpłat na poczet rozliczenia związanego z nabyciem nieruchomości w przyszłości³².

Jak wynika z przepisów unijnych i krajowych oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, kluczowy dla rozstrzygnięcia, czy mamy do czynienia z dostawą nieruchomości, jest fakt, czy przenoszący prawa do danej nieruchomości mógł nią dysponować jak właściciel³³. Jeśli tak – mamy do czynienia z dostawą tej nieruchomości, jeśli nie – mamy do czynienia z przeniesieniem praw do wartości niematerialnych i prawnych, mających za przedmiot prawo do nieruchomości, a zatem ze świadczeniem usług.

Przenosząc powyższe na grunt cesji praw i obowiązków określonych w umowach deweloperskich i przedwstępnych, wydaje się bezsporne, że w ramach tej cesji nie dochodzi do dostawy towarów. Przede wszystkim:

- 1) w drodze zawarcia umów deweloperskich lub przedwstępnych nie dochodzi do nabycia nieruchomości, a wyłącznie do prawa jej zakupu;
- 2) cedent nie może dokonać dostawy nieruchomości, którą sam fizycznie nie rozporządza;
- 3) cesjonariusz nie ma rzeczywistej możliwości dysponowania nieruchomością, która często w momencie dokonania cesji jeszcze nie istnieje;
- 4) rzeczywistą własność nad nieruchomością posiada jedynie deweloper i to wyłącznie on może dokonać jej dostawy;
- 5) przeciętny konsument bez wątplenia rozróżnia i wyodrębnia cesję praw i obowiązków z umowy deweloperskiej czy przedwstępnej sprzedaży nieruchomości od samej sprzedaży nieruchomości;
- 6) zawsze istnieje możliwość nabycia nieruchomości będącej przedmiotem umowy deweloperskiej lub przedwstępnej bezpośrednio od zbywcy, bez pośrednictwa cedenta – dla zbywcy czasem bardziej opłacalne (nawet pomimo konieczności zapłaty kar związanych z niewywiązaniem się z umowy) jest zerwanie takiej umowy i sprzedaż nieruchomości osobie trzeciej;
- 7) nie sposób identyfikować każdej zawieranej transakcji, która stoi na drodze do nabycia nieruchomości jako jej dostawy.

³² M. Jaworska, *Cesja praw i obowiązków z umowy przedwstępnej sprzedaży nieruchomości – to dostawa towarów czy świadczenie usług dla celów VAT?*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 11, s. 28.

³³ Wyrok TS w sprawie C-692/17, Paulo Nascimento Consulting, pkt 34 i 35.

3.3. Sposób rozliczenia w VAT cesji umowy deweloperskiej lub przedwstępnej

Ceną za cesję zazwyczaj jest kwota (zaliczka) wpłacona przez cedenta na rzecz zbywcy (dewelopera) budowanej nieruchomości, powiększona o dodatkową kwotę tytułem tzw. odstępnego. W ocenie autorki wynagrodzeniem za sprzedaż prawa do zakupu lokalu, wynikającego z umowy deweloperskiej lub przedwstępnej, jest kwota tzw. odstępnego. W braku stosownych zapisów w umowie kwota ta jest kwotą brutto, tj. zawiera podatek VAT. W przypadku świadczenia usługi związanej z nieruchomością, a taką będzie zbycie prawa do zakupu lokalu, stawka podatku VAT będzie wynosić 23%. Kwoty zapłacone przez cedenta na rzecz przyszłego zbywcy nieruchomości (dewelopera) do momentu zawarcia umowy cesji zwrócone przez cesjonariusza powinny podlegać korekcie fakturowej. Mianowicie zbywca (deweloper) powinien wystawić faktury korygujące na cedenta, „zerując” jego wpłaty i równocześnie wystawiając faktury zaliczkowe na cesjonariusza. W przypadku gdy umowa dotyczy nieruchomości mieszkalnej, kwota ta (zaliczka) zawiera podatek VAT w wysokości 8%. Cedent powinien dokonać korekty odliczonych kwot podatku VAT z tego tytułu (o ile takiego odliczenia dokonał) z dniem podpisania umowy cesji, na podstawie art. 86 ust. 19a ustawy o VAT. Z racji tego, że umowa cesji wymaga zgody zbywcy – z dniem podpisania takiej umowy cesjonariusz wchodzi w prawa i obowiązki wynikające z umowy przedwstępnej – ten dzień należy uznać za uzgodnienie warunków transakcji, o którym mowa w ww. przepisie³⁴. Cesjonariusz będący podatnikiem VAT może dokonać odliczenia VAT-u wynikającego z faktur zaliczkowych wystawionych przez zbywcę i VAT-u wynikającego z faktury dokumentującej sprzedaż prawa do nabycia lokalu (za tzw. odstępnę). Tylko taki sposób rozliczenia – w ocenie autorki – zapewnia neutralność w podatku VAT.

³⁴ Podobnie w wyroku TS z dnia 13 marca 2014 r. w sprawie C-107/13, Firin, EU:C:2014:151, pkt 52 – „W sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, z której wynika, że według informacji sądu odsyłającego dostawa towarów, na podstawie której FIRIN zapłaciła zaliczkę, nie zostanie wykonana, należy dojść do wniosku, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 35 opinii, że zmiana czynników branych pod uwagę w celu ustalenia kwoty rzeczowego odliczenia nastąpiła zatem po sporządzeniu deklaracji podatku VAT. W takiej sytuacji administracja podatkowa może więc żądać korekty podatku VAT odliczonego przez podatnika”.

4. PRAKTYKA ADMINISTRACYJNA I ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH W ZAKRESIE CESJI PRAW I OBOWIĄZKÓW WYNIKAJĄCYCH Z UMÓW DEWELOPERSKICH LUB PRZEDWSTĘPNYCH

Praktyka administracyjna uznaje cesję praw wynikających z umów deweloperskich lub przedwstępnych za świadczenie usług. Pogląd taki był prezentowany zarówno w ramach wydawanych interpretacji indywidualnych³⁵, jak i – od 1 listopada 2019 r. – wiążących informacji stawkowych³⁶.

W orzecznictwie sądów administracyjnych wykształciła się jednolita linia interpretacyjna, uznająca cesję umów deweloperskich za dostawę towarów. W ocenie sądów administracyjnych cesję praw i obowiązków z umowy deweloperskiej należy zrównać pod względem skutków podatkowych w VAT z umową dostawy towarów. Kwalifikacja cesji praw i obowiązków z umowy przedwstępnej na gruncie VAT jako dostawy towarów lub usługi powinna być taka sama jak czynności będącej przedmiotem umowy przyrzeczonej w umowie przedwstępnej. Czynność ta nie ma bowiem własnej samodzielnej kwalifikacji na gruncie VAT, dopasowując się do kwalifikacji właściwej dla czynności finalnej. Ponieważ w okolicznościach sprawy bez wątplenia czynność finalną (przyrzeczoną w umowie przedwstępnej) należy uznać za dostawę towarów, analogicznie zakwalifikować należy sporną cesję. Ponadto zarówno umowa przedwstępna, jak i cesja tej umowy z ekonomicznego punktu widzenia realizują ten sam cel – dostawę towarów³⁷.

Linia ta jest kontynuowana konsekwentnie przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) od ponad 10 lat³⁸, jednakże ostatnio pojawiły się trzy orzeczenia odmienne, w których został uwzględniony wyrok TSUE

³⁵ Przykładowo interpretacje indywidualne: z dnia 31 grudnia 2019 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.726.2019.1.SR; z dnia 24 kwietnia 2020 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.16.2020.2.IK; z dnia 30 kwietnia 2020 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.102.2020.1.WN; z dnia 4 lutego 2021 r., nr 0111-KDSB2-2.450.73.2020.4.KG; z dnia 21 maja 2021 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.186.2021.1.RR; z dnia 25 lutego 2022 r., nr 0113-KDIPT1-3.4012.995.2021.1.JM; z dnia 15 marca 2022 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.10.2022.2.MŻ; z dnia 20 maja 2022 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.161.2022.2.MŻ.

³⁶ Przykładowo wiążące informacje stawkowe: z dnia 4 lutego 2021 r., nr 0111-KDSB2-2.450.73.2020.4.KG; z dnia 19 lutego 2021 r., nr 0111-KDSB2-2.450.406.2020.2.KG; z dnia 15 września 2022 r., nr 0111-KDSB2-2.440.320.2021.7.KG.

³⁷ Przykładowo wyroki NSA: z dnia 16 czerwca 2021 r., sygn. I FSK 1732/18; z dnia 9 lutego 2022 r., sygn. I FSK 1974/18; z dnia 17 lutego 2022 r., sygn. I FSK 1669/18.

³⁸ Pierwsze wyroki NSA pojawiły się w roku 2013 – zob. wyrok NSA z dnia 23 maja 2013 r., sygn. I FSK 169/12.

w sprawie C-692/17. Inne spojrzenie pojawiło się po raz pierwszy w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 25 marca 2022 r.³⁹ W orzeczeniu tym sąd wskazał, że w jego ocenie brak podstaw prawnych do przyjęcia jednolitego reżimu opodatkowania wszelkich czynności jakkolwiek związanych z dostawą towarów. Ekonomiczny sens (treść) czynności cesji umowy deweloperskiej jest inny od dostawy towarów, co również potwierdza wyrok C-692/17. Dla kwalifikacji czynności cesji umowy deweloperskiej nieruchomości kluczowe jest, czy cedent rozporządzał tą nieruchomością jak właściciel. Kolejny wyrok pojawił się 16 stycznia 2023 r.⁴⁰ Sąd również skupił się w nim na braku możliwości rozporządzania nieruchomością jak właściciel przez cedenta, upatrując w tym przesłankę przesądzającą dla rozstrzygnięcia sprawy. Zwrócił również uwagę na odrębność świadczeń wykonywanych przez cedenta na rzecz cesjonariusza i zbywcy nieruchomości (dewelopera) na rzecz cesjonariusza. Pod względem ekonomicznym nabywcę łączy z cedentem oraz zbywcą inny rodzaj relacji – każdy z tych podmiotów wnosi do transakcji co innego. Co innego otrzymuje cesjonariusz od cedenta (usługę), a co innego otrzyma w przyszłości od zbywcy (towar). Tezy zawarte w tych dwóch orzeczeniach zostały powtórzone w wyroku NSA z dnia 19 stycznia 2023 r.⁴¹ Sąd ten dodatkowo podkreślił charakter działalności cedentów. W jego ocenie zbywca uprawnień działa jako podmiot wykonujący działalność gospodarczą, dla którego obrót uprawnieniami wynikającymi z ww. umów stanowi przedmiot działalności gospodarczej. W tej sytuacji celem cedenta nie jest dokonywanie dostaw nieruchomości, lecz udział w tych transakcjach w charakterze usługodawcy – uzyskiwanie uprawnień do dostawy na jego rzecz nieruchomości przez zawieranie umów przedwstępnych sprzedaży i umów deweloperskich, a następnie zbywanie tych uprawnień z zyskiem. Działania te stanowią formę pośrednictwa w obrocie nieruchomościami, gdyż ich efektem jest zawiązanie się stosunków prawnych z umów przedwstępnych sprzedaży nieruchomości lub umów deweloperskich z udziałem nowych nabywców nieruchomości, którzy dotychczas nie występowali jako podmioty uprawnione na podstawie umów przedwstępnych lub umów deweloperskich. W wyniku tych działań w transakcjach objętych wskazanymi umowami mającymi na celu dostawę nieruchomości pojawiają się nowe

³⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 marca 2022 r., sygn. III SA/Wa 1622/21.

⁴⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2023 r., sygn. III SA/Wa 2123/22.

⁴¹ Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2023 r., sygn. I FSK 2007/19.

podmioty będące nabywcami tych nieruchomości. Czynności cedenta same w sobie nie skutkują zatem przeniesieniem prawa do rozporządzania nieruchomością jak właściciel.

W kontekście prowadzonych rozważań zauważenia wymaga również wyrok NSA z dnia 21 marca 2017 r., wydany w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych⁴². Stwierdzono w nim, że „w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zawarcie przedwstępnej umowy deweloperskiej nie skutkuje nabyciem nieruchomości. Zgodnie z art. 3 pkt 5 ustawy z 16 września 2011 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego (Dz.U. nr 232, poz. 1377 z późn. zm.), umowa deweloperska to umowa, którą deweloper zobowiązuje się do ustanowienia lub przeniesienia na nabywcę po zakończeniu przedsięwzięcia prawa odrębnej własności lokalu mieszkalnego i przeniesienia tego prawa na nabywcę. Tym samym na podstawie umowy deweloperskiej podatnik nie nabywa lokalu mieszkalnego – tak jak tego wymaga art. 21 ust. 25 pkt 1 u.p.d.o.f. Z umowy tej wynika jedynie ekspektatywa prawa nabycia nieruchomości, która – mimo że w założeniu zmierza i niejako warunkuje nabycie prawa do lokalu mieszkalnego – nie jest równoznaczna z nabyciem tego prawa i nie uprawnia do skorzystania ze zwolnienia”⁴³.

Konkludując powyższe, w przypadku cesji praw wynikających z umów deweloperskich lub umów przedwstępnych praktyka administracyjna jednoznacznie identyfikuje takie świadczenia jako świadczenie usług, natomiast judykatura odwrotnie – jako dostawę towarów. Po wyroku TSUE w sprawie C-692/17 zaczęły jednak pojawiać się w orzeczeniach sądów administracyjnych poglądy zbieżne z perspektywą administracji. Taka sytuacja przekłada się na dużą niepewność na rynku obrotu nieruchomościami, która wymaga zdecydowanego rozstrzygnięcia o charakterze ujednocającym⁴⁴. Niepewność ta została dostrzeżona przez NSA, który postanowieniem z dnia 23 listopada 2023 r., sygn. I FSK 1661/20, przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego wyłaniające się jego zdaniem na tle rozpoznawanej sprawy zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, które ujął w formie pytania: „Czy cesję uprawnień z umowy deweloperskiej należy traktować jako usługę

⁴² Wyrok NSA z dnia 21 marca 2017 r., sygn. II FSK 321/15.

⁴³ Zob. również rozważania na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych – D.M. Malinowski, *Zbycie praw z umowy deweloperskiej*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 1, s. 3–5.

⁴⁴ Podobnie M. Jaworska, *Cesja praw i obowiązków...*, s. 35.

opodatkowaną stawką 23%, stosownie do art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 106), czy jako czynność związana z dostawą lokalu mieszkalnego opodatkowaną stawką 8% zgodnie z art. 41 ust. 12a–12c ustawy o VAT?”

Naczelnny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów nie rozstrzygnął sprawy w drodze uchwały, jednakże postanowieniem z dnia 25 marca 2024 r., sygn. I FPS 4/23, przejął do rozpoznania pod prowadzoną dotychczas sygn. I FSK 1661/20. W ocenie NSA przeniesienie (cesja) praw i obowiązków z umowy deweloperskiej za odpłatnością w postaci tzw. odstępnego, w przypadku niedysponowania przez cedenta prawem do rozporządzania lokalem mieszkalnym jak właściciel, stanowi czynność opodatkowaną, kwalifikowaną jako świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 *in fine* ustawy o VAT, a nie jako dostawa towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 *ab initio* ustawy o VAT. W konsekwencji do takiego przypadku nie ma zastosowania właściwa dla dostawy lokalu mieszkalnego obniżona 8-procentowa stawka podatku VAT na podstawie art. 41 ust. 12 pkt 1 w zw. z ust. 2 i w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, lecz 23-procentowa stawka podstawowa, o której mowa w art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Rozstrzygnięcie to zamyka ponad dziesięcioletnie spory toczone w judykaturze pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi.

5. PODSUMOWANIE

W ocenie autorki dostawa nieruchomości wiążąca się z przekazaniem prawa do jej rozporządzania jak właściciel stanowi niewątpliwie dostawę towarów, natomiast cesja praw do takiej nieruchomości, zawarta w umowie deweloperskiej lub umowie przedwstępnej, stanowi świadczenie usług. W momencie cesji cedent nie dysponuje bowiem prawem do rozporządzania nieruchomością jak właściciel. Potwierdza to zarówno analiza przepisów unijnych, jak i krajowych oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości. Przez dekadę nie było jednak zgodności w tym obszarze pomiędzy praktyką administracyjną a judykaturą. Zasygnalizowane w artykule wątpliwości i rozbieżności zostały na szczęście dostrzeżone i rozstrzygnięte przez NSA, który w wyroku w składzie siedmiu sędziów opowiedział się ostatecznie za kwalifikacją cesji do świadczenia usług (przy założeniu niedysponowania przez cedenta prawem do rozporządzania lokalem mieszkalnym jak właściciel).

BIBLIOGRAFIA

- Bocianowska J., *Ekspektatywa oraz inne prawa wynikające z umów realizatorskich w budownictwie mieszkaniowym*, Warszawa 2021.
- Jaworska M., *Cesja praw i obowiązków z umowy przedwstępnej sprzedaży nieruchomości – to dostawa towarów czy świadczenie usług dla celów VAT?*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 11.
- Malinowski D.M., *Zbycie praw z umowy deweloperskiej*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 1.