

Dostawa towaru czy świadczenie usługi - cesja praw z umowy przedwstępnej nabycia nieruchomości (wyrok TS UE z 17.10.2019 r. Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda C-692/17, wyrok z 9.02.2022, NSA z I FSK 1974/18, wyrok WSA w Warszawie z 25.03.2022, III SA/Wa 1622/21, nieprawomocny)

Magdalena Jaworska (MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego spółka akcyjna)

Wyrok TSUE z 17 października 2019 r., C-692/17

Art. 135 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie, które przepis ten przewiduje dla transakcji dotyczących udzielania kredytów, pośrednictwa kredytowego lub zarządzania kredytami, nie ma zastosowania do transakcji, która polega na odpłatnej cesji dokonanej przez podatnika na osobę trzecią wszystkich praw i obowiązków wynikających z jego pozycji procesowej w postępowaniu mającym na celu egzekucję wierzytelności, która została uznana orzeczeniem sądowym i za którą zapłata została zabezpieczona prawem do zajętej nieruchomości przysądzonej temu podatnikowi.

Streszczenie / istota wyroku

Portugalska agencja nieruchomości, Paulo Nascimento Consulting (PNC), świadczyła usługi pośrednictwa w sprzedaży gruntów rolnych. W ramach świadczonej usługi PNC przekazała ofertę kupna nieruchomości swojemu klientowi (właścicielowi gruntów), ale oferta została odrzucona. Klient następnie odmówił zapłaty PNC za wykonaną usługę (125 tys. netto).

PNC wniosło powództwo cywilne, aby pobrać nieopłaconą prowizję od klienta. Sąd przychylił się do roszczenia PNC. Ponieważ dłużnik nadal nie uiścił wynagrodzenia, PNC wszczęło postępowanie egzekucyjne w celu odzyskania wierzytelności w kwocie ok. 171 tys. EUR (prowizja + VAT + odsetki). W ramach tego postępowania nieruchomość dłużnika została zajęta i przyznana PNC, jako równowartość kwoty (606 tys. EUR), która stanowiła 70% rynkowej wartości nieruchomości. Wartość zajętego majątku była wyższa niż roszczenie PNC, zatem PNC było zobowiązane do zapłaty organowi egzekucyjnemu nadwyżki nad swoje roszczenie (ok. 418 tys. EUR).

W drodze porozumienia PNC przeniósł na inną spółkę Starplant – Unipessoal Lda wszystkie prawa i obowiązki wywodzone z jego pozycji w toczącym się postępowaniu egzekucyjnym, za zapłatą przez spółkę Starplant kwoty 352 tys. EUR.

Następnie powstał spór między PNC a portugalskimi organami podatkowymi w sprawie opodatkowania podatkiem VAT kwoty otrzymanej przez PNC od Starplant.

PNC uznało, że podatek VAT powinien mieć zastosowanie wyłącznie do kwoty odpowiadającej usługom świadczonym na rzecz dłużnika (tj. 125 tys. EUR), ponieważ pozostała część była zwolniona z podatku VAT jako transakcja dotycząca udzielania, negocjowania i zarządzania kredytem.

Jednakże organ był zdania, że podatek VAT powinien być zostać naliczony od całości wynagrodzenia otrzymanego od Starplant.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)

należy stwierdzić, że rozpatrywanej w postępowaniu głównym transakcji nie można sztucznie rozdzielić na dwa świadczenia polegające, po pierwsze, na cesji wierzytelności i, po drugie, na cesji pozycji procesowej mającej na celu egzekucję wierzytelności.

(...)

postanowienie odsyłające nie precyzuje, czy – zanim wyrok przysądżający ową nieruchomości stał się prawomocny – podatnik, któremu przysądżono rzeczoną nieruchomość, mógł już nią dysponować tak, jakby był jej właścicielem.

Gdyby tak było, rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja cesji, do której doszło – według uwag przedstawionych przed Trybunałem – w przeddzień uprawomocnienia się wyroku przysądżającego odnośną nieruchomość, polegałaby na przekazaniu rzeczy, mianowicie nieruchomości, przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była jej właścicielem, co stanowiłoby dostawę towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo). Gdyby tak nie było, rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja polegałaby na cesji wartości niematerialnej, mającej za przedmiot prawa do nieruchomości, i wchodziłaby w zakres pojęcia świadczenia usług zgodnie z art. 25 lit. a) dyrektywy 2006/112.

(...)

Co się tyczy kwestii, czy transakcja ta objęta jest zwolnieniem przewidzianym w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 dotyczącym „udzielani[a] kredytów i pośrednictw[a] kredytowe[ego], oraz zarządzani[a] kredytami przez kredytodawcę”, należy zwrócić uwagę, że – jak zauważyły w swoich uwagach rząd portugalski i Komisja oraz jak podkreślił rzecznik generalny w pkt 61 opinii – okoliczności leżące u podstaw sporu w postępowaniu głównym w sposób oczywisty nie dotyczą „kredytu” polegającego na udostępnieniu kapitału, należycie wynagradzanego poprzez zapłatę odsetek, ani na odroczonej płatności ceny zakupu towaru udzielonej przez dostawcę w zamian za zapłatę odsetek stanowiących wynagrodzenie za ów kredyt [zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 1996 r., Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, pkt 16–19; z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 65–70; z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo]. Z postanowienia odsyłającego nie wynika bowiem w żaden sposób, żeby rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja zobowiązywała spółkę Starplant do zapłaty odsetek przewidzianych jako wynagrodzenie z tytułu udzielonego jej kredytu.

W konsekwencji, gdyby sąd odsyłający uznał ową transakcję za świadczenie usług, taka transakcja nie wchodziłaby w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

(...)

biorąc pod uwagę rozważania przedstawione w pkt 33 i 35 niniejszego wyroku, rozpatrywanej w postępowaniu głównym transakcji nie można w każdym wypadku uznać za dotyczącą „długów”, a zatem transakcja ta nie wchodzi w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do transakcji dotyczących „długów [...] z wyłączeniem windykacji należności”.

(...)

Wyrok NSA z 9 lutego 2022 r., I FSK 1974/18

Sąd nie wyraził jednak takiego poglądu, opowiadając się – jak już zaznaczono – za niejako wtórnym charakterem kwalifikacji dla celów VAT zarówno umowy przedwstępnej, jak i cesji praw i obowiązków z tej umowy. Kryterium ekonomiczne jest zatem przez Sąd pojmowane szerzej, przy wzięciu pod uwagę celów ekonomicznych, którymi finalnie kierują się działający w sprawie podatnicy VAT. Niezależnych celów w tym względzie pozbawione są umowy takie jak umowa przedwstępna czy cesja (które są jedynie czynnościami pośrednimi na drodze do dostawy nieruchomości), stąd zawarcie właśnie tych umów, zamiast np. dwóch umów sprzedaży (przez Skarżącego: najpierw z deweloperem, później z osobą trzecią) skutkuje jedynie odmiennym ułożeniem stosunków cywilnoprawnych, przy identycznym kryterium ekonomicznym podejmowanych czynności. Podnosząc zatem, że Sąd nie wykazał, by doszło do (choćby

faktycznego) przeniesienia prawa do rozporządzania nieruchomością jak właściciel na/przez Skarżącego, organ wskazuje na kwestię bez znaczenia dla oceny prawidłowości stanowiska zajętego w zaskarżonym wyroku.

(...)

Ocenę zasadności zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego warto poprzedzić krótkim przypomnieniem podstawowych okoliczności faktycznych przedstawionych przez Skarżącego we wniosku o wydanie interpretacji. Chronologicznie działania skarżącego można ogólnie podsumować jako:

- a) zawarcie umowy dotyczącej nieruchomości z deweloperem,
- b) przeprowadzenie prac mających na celu wykończenie nieruchomości "pod klucz",
- c) zawarcie umowy dotyczącej tej samej nieruchomości z podmiotem trzecim.

Charakterystyczne jest to, że powyższy schemat odnosi się zarówno do sytuacji, w której zawierane przez Skarżącego umowy to odpowiednio umowa przedwstępna sprzedaży nieruchomości/cesja praw i obowiązków z tej umowy, jak i do sytuacji, gdy w obu przypadkach dochodzi do zawarcia przez skarżącego umowy sprzedaży. Opis okoliczności faktycznych sprawy jest zatem co do zasady analogiczny w odniesieniu do obu pytań zadanych przez skarżącego we wniosku. Podstawową różnicą jest rodzaj umów cywilnoprawnych, które są (lub będą) przez skarżącego zawierane. W ramach swych pytań Skarżący zmierzał również do ustalenia tej samej kwestii, tj. tego, czy przysługuje mu prawo skorzystania z preferencyjnej stawki VAT w wysokości 8% na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy o VAT w przypadku, gdy umowa dotyczy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, zgodnie z art. 41 ust. 12a-12c ustawy o VAT. Analogiczne było też stanowisko własne skarżącego w odniesieniu do obu pytań. Warto w związku z tym przypomnieć, że w wydanej przez siebie interpretacji indywidualnej organ podatkowy w odniesieniu do stanu faktycznego z umową przedwstepną/cesją uznał stanowisko Skarżącego za nieprawidłowe, natomiast w odniesieniu do zdarzenia przyszłego z dwoma umowami sprzedaży za prawidłowe.

Istotą argumentacji Sądu pierwszej instancji było stwierdzenie, że podstawowym kryterium, którym w badanej sprawie powinien kierować się organ rozważając, czy dokonywana przez Skarżącego cesja praw i obowiązków z umowy przedwstępnej dotyczącej sprzedaży nieruchomości powinno się dla celów podatku VAT zakwalifikować jako dostawę towarów, czy też jako usługę, jest kryterium ekonomiczne, a interpretując przepisy o VAT nie można powoływać się wyłącznie na cywilistyczną formę poszczególnych czynności. Biorąc to pod uwagę Sąd opowiedział się za koniecznością zakwalifikowania spornej transakcji cesji praw i obowiązków z umowy przedwstępnej jako dostawy towarów, argumentując, że:

- czynnością opodatkowaną jest dostawa/usługa, nie zawarcie umowy przedwstępnej czy otrzymanie zaliczek na podstawie tej umowy,
- wpłaty zaliczek Skarżący dokonał na poczet przyszłej dostawy, tj. sprzedaży nieruchomości, ta dostawa też powinna determinować wysokość stawki VAT od zaliczek,
- jeśli czynność przewidziana w umowie przedwstępnej (tj. czynność, której dotyczy umowa przyrzeczona) może być finalnie zakwalifikowana jako dostawa, to również cesja praw i obowiązków wynikających z umowy przedwstępnej powinna być kwalifikowana w ten sam sposób, umowa przedwstępna i cesja dotyczą bowiem tej samej czynności, tj. dostawy nieruchomości,
- kierowanie się kryterium ekonomicznym oznacza, że trzeba brać pod uwagę efekt finalny, do którego zmierzają podmioty transakcji – a zarówno w przypadku umowy przedwstępnej, jak i cesji jest to w sprawie dostawa nieruchomości,
- ponieważ zarówno w przypadku umowy przedwstępnej, jak i cesji ma dojść do dostawy lokali, nie jest zasadne traktowanie jednej z czynności jaka wystąpiła na drodze do tej dostawy, tj. cesji praw i obowiązków, jako usługi; niezmiennie chodzi w efekcie końcowym o dostawę i nie może być dana czynność kwalifikowana raz jako dostawa, raz jako usługa, by w końcu znowu zakwalifikować ją jako dostawę.

Podsumowując swoje stanowisko Sąd pierwszej instancji stwierdził, że wysokość stawki podatkowej w przypadku cesji praw i obowiązków powinna być taka sama jak dla czynności finalnej, w związku z którą wpłacone zostały zaliczki, a której to czynności wykonanie przewidziano w umowie przedwstępnej. Innymi słowy, Sąd uznał, że kwalifikacja cesji praw i obowiązków z umowy przedwstępnej na gruncie VAT jako dostawy towarów lub usługi powinna być identyczna jak czynności będącej przedmiotem umowy przyrzeczonej w umowie przedwstępnej. Ujmując to jeszcze inaczej można stwierdzić, że cesja praw i obowiązków z umowy przedwstępnej nie ma 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.

Przywołanie stanowiska sądu pierwszej instancji było konieczne, w rozpatrywanej skardze kasacyjnej organ podatkowy podnosi bowiem kwestie niemające znaczenia dla oceny prawidłowości zawartego w zaskarżonym wyroku wyводу Sądu. Tymczasem istotą środka odwoławczego powinno być podważenie stanowiska Sądu (w niniejszej sprawie np. co do tego, że cesja nie ma samodzielnej kwalifikacji podatkowej na gruncie VAT), nie formułowanie argumentacji niejako obok tego stanowiska.

(...)

Wyrok WSA w Warszawie z dn. 25 marca 2022 r., III SA/Wa 1622/21 (nieprawomocny)
Przedmiotem cesji jest prawo majątkowe, a nie towar. Towarem bowiem – to znaczy nieruchomością – Spółka nie dysponuje jak właściciel w momencie dokonania cesji. Przeniesienie ekonomicznego (faktycznego) władztwa nad rzeczą jest nieodzownym warunkiem uznania, że doszło do dostawy towarów. Przenieść je może natomiast ten tylko, kto je posiada. W momencie zawarcia umowy cesji Spółka nie posiadała władztwa nad rzeczą (lokałem mieszkalnym) – ten bowiem wtedy jeszcze nie istniał. To, że Spółka nie władała wówczas towarem, wynika także z treści umowy cesji. W konsekwencji nie ulega też wątpliwości, że przez zawarcie umowy cesji Spółka nie mogła dokonać dostawy towarów.

(...)

należy zauważyć, że uznanie czynności Skarżącej na rzecz cesjonariusza za dostawę towarów prowadziłoby do niedorzecznych konsekwencji. Prowadziłoby w szczególności do tego, że jedna dostawa towaru zostałaby rozliczona podwójnie: raz jako dokonana przez Spółkę, drugi raz jako dokonana przez dewelopera. W zakresie, w jakim przed cesją Spółka wpłaciła zaliczki na poczet ceny lokalu mieszkalnego, czynność ta (odpowiadająca jej wartość lokalu mieszkalnego) byłaby wtedy poddana dwukrotnemu opodatkowaniu: raz – prawidłowo – na podstawie faktur VAT wystawionych przez zbywcę (dewelopera), drugi raz – nieprawidłowo – na podstawie faktury VAT wystawionej przez cedenta (Spółkę).

Rozliczenie transakcji jako dostawy towarów przez Spółkę miałyby miejsce mimo faktu, że nie tylko na moment cesji Spółka nie dysponowała nieruchomością jak właściciel, ale także – właśnie w wyniku cesji – nigdy dysponować tą nieruchomością już nie będzie.

(...)

Pogląd zbieżny ze stanowiskiem Spółki stoi, jak się wydaje, u podstaw kształtującej się linii orzeczniczej, zgodnie z którą cesję praw i obowiązków z umowy deweloperskiej należy zrównać pod względem skutków podatkowych w VAT z umową dostawy lokalu.

(...)

Sąd zna i docenia argumenty przemawiające za tym poglądem. Jednak ostatecznie go nie podziela – dlatego, że: (i) brak w jego ocenie podstaw prawnych do przyjęcia jednolitego reżimu opodatkowania wszelkich czynności jakkolwiek związanych z dostawą towaru; (ii) ekonomiczny sens (treść) czynności Skarżącej jest inny od dostawy towaru; (iii) przeciwne

wnioski wynikają z (trafnie powołanego przez DKIS) wyroku TSUE z dnia 17 października 2019 r. w sprawie C-692/17 Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda, ECLI:EU:C:2019:867. Sąd opowiada się tym samym za oceną czynności cesji samoistną i odrębną, a zarazem – opartą na rozpoznaniu ekonomicznego sensu (treści) tej czynności i zgodną ze stanowiskiem Trybunału.

Poddanie jednolitemu reżimowi opodatkowania wszelkich czynności wykonanych "na drodze" do dostawy towaru (lokalu mieszkalnego) nie ma podstaw prawnych. Czynności te nie stanowią bowiem zespołu – swoistego "świadczenia złożonego", w ramach którego sposób opodatkowania wszelkich czynności składowych miałby być zdeterminowany sposobem opodatkowania czynności głównej (dostawy nieruchomości przez dewelopera na rzecz cesjonariusza).

(...)

Analogia między wynagrodzeniem za cesję a płatnościami zaliczkowymi dokonywanymi na poczet ceny lokalu jest chybiona. Rzeczywiście w fakturach zaliczkowych zostaje wykazany VAT według stawki dla dostawy towarów – mimo faktu, że do dostawy tej jeszcze nie doszło – jednak nie przez wzgląd na ogólny i niesprecyzowany związek zaliczek z dostawą, lecz związek konkretny i ścisły. Zaliczki są dokonywane na poczet wynagrodzenia za dostawę towaru – to dostawa towarów jest opodatkowana stawką 8%, co dyktuje "opodatkowanie" zaliczek tą stawką. W przypadku płatności zaliczkowych w istocie opodatkowana jest czynność dostawy towarów lub świadczenia usług, jedynie w nieścisłym, potocznym sensie można mówić o "opodatkowaniu zaliczki". Ten potoczny uzus językowy sprowadza w tym przypadku na interpretacyjne manowce, ponieważ sugeruje, że zaliczka jest opodatkowana jak dostawa towaru (nieruchomości), gdy tymczasem jest ona "opodatkowana" jako dostawa tego towaru. Taki związek nie zachodzi między cesją a dostawą nieruchomości.

Po drugie, udział cedenta w transakcji i wkład w nią nie polega na dokonaniu dostawy towaru – ten bowiem (tam przed cesją, jak i po niej) ma zostać sprzedany przez zbywcę – ale na podjęciu w relacji ze zbywcą licznych czynności faktycznych i prawnych związanych z przyszłym nabyciem nieruchomości objętej umową przedwstępną: najpierw i przede wszystkim znalezieniu atrakcyjnej oferty sprzedaży nieruchomości (lokalu mieszkalnego), następnie zawarciu umowy i "administrowaniu" jej wykonaniem poprzez dokonywanie bieżących wpłat zaliczek itd. Spółka niejako "zastąpiła" cesjonariusza w jego roli jako przyszłego nabywcy nieruchomości – za to właśnie została wynagrodzona tym, co nazywa "tzw. odstępnym". Ten właśnie zespół czynności owocuje wartością ekonomiczną, za którą cesjonariusz płaci cedentowi.

Sens ekonomiczny świadczenia wykonanego przez Spółkę jako cedenta na rzecz cesjonariusza jest zatem zgoła inny niż świadczenia wykonanego na rzecz cesjonariusza przez zbywcę. Pod względem ekonomicznym nabywcę łączy ze Spółką oraz deweloperem inny rodzaj relacji – bo każdy z tych podmiotów wnosi do transakcji co innego (inny wkład). Co innego otrzymał cesjonariusz od Spółki (usługę), co innego zaś otrzyma w przyszłości od zbywcy (towar).

(...)

Wreszcie, trzeba – w ślad za DKIS – wspomnieć o wyroku TSUE z dnia 17 października 2019 r. w sprawie C-692/17 Paulo Nascimento Consulting - Mediação Imobiliária Lda, EU:C:2019:867.

(...)

Co jednak kluczowe, Trybunał uznał, że czynność ta stanowi dostawę towaru (nieruchomości sprzedanej w toku egzekucji) lub świadczenie usługi (cesji wartości niematerialnej, mającej za przedmiot prawa do nieruchomości) w zależności od układu zdarzeń w czasie: od tego, czy cesja nastąpiła po przekazaniu rzeczy, czy przed przekazaniem rzeczy cedentowi – tak, że rzeczą tą (nieruchomością) mógł rozporządzać jak właściciel.

Nic nie wskazuje na to, by dla tego poglądu TSUE znaczenie miała okoliczność różnicująca zdaniem Spółki sytuacje: rozpatrywaną przez Trybunał i jej własną – a mianowicie fakt, że w

tej pierwszej nieruchomości istniała w momencie dokonywania cesji i "[d]latego za istotne uznano ustalenie, czy w momencie cesji podatnik posiadał prawa do niej" (s. 7 skargi). Pozostaje bowiem prawdą, że w ocenie Trybunału warunkiem uznania czynności cesji za dostawę nieruchomości jest władanie przez cedenta tą nieruchomością. Prawda ta ma – jak uważa Sąd – wymiar uniwersalny. Wynika ona bowiem z samej natury dostawy towarów jako czynności opodatkowanej VAT.

(...)

Wyroki powiązane

Uchwała NSA z dn. 8 stycznia 2007 r., sygn. I FPS 1/06

Wyrok NSA z dn. 24 maja 2013 r., sygn. I FSK 169/12

Wyrok NSA z dn. 14 marca 2017 r., sygn. I FSK 1325/15

Wyrok NSA z dn. 18 października 2018 r., sygn. I FSK 1633/16

Wyrok NSA z dn. 17 lutego 2022 r., sygn. I FSK 1669/19

Przepisy

Dyrektywa 2006/112/WE

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”.

Art. 25 lit. a) Świadczenie usług może obejmować między innymi [...] przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie.

Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług

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

Art. 8 ust. 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, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;

(...)

Główne problemy

1. Podatkowa klasyfikacja cesji umowy przedwstępnej – dostawa towaru czy usługa?
2. Znaczenie sensu ekonomicznego danych czynności dla ich klasyfikacji podatkowej
3. Pojęcie „przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel”
4. Znaczenie przeniesienia własności w rozumieniu cywilnoprawnym dla dostawy towarów na gruncie VAT