



DZIEWA & RUTYNA
KANCELARIA DORADZTWA PODATKOWEGO

Przejęcie praw i obowiązków z umowy deweloperskiej

wyrok NSA (7) z 24.06.2024r. sygn. I FSK 1661/20

X TPOP, 14-15.03.2025



Jarosław Dziewa
Doradca Podatkowy
Senior Partner

*Jeśli nienormalne trwa dostatecznie długo,
staje się normalnym.*

T. Pratchett – Ruchome obrazy

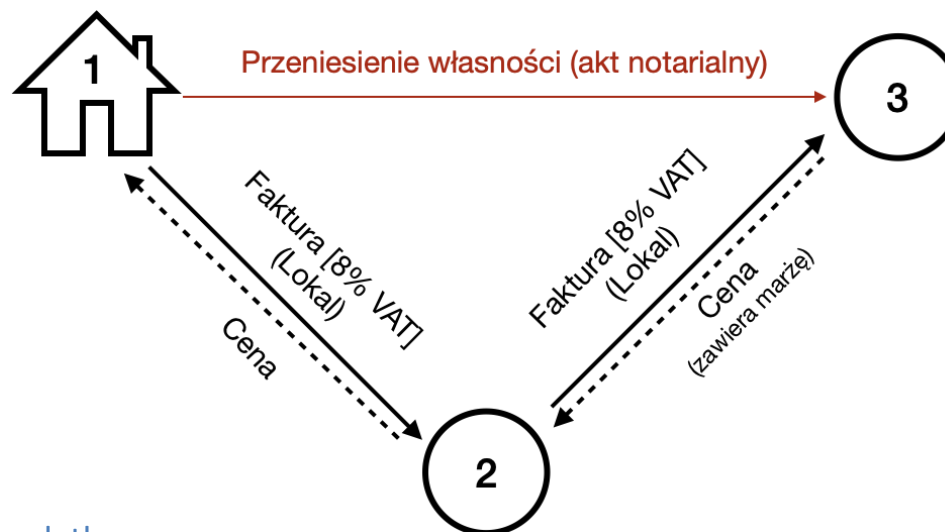
TEZA:

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 związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 in fine u.p.t.u., a nie jako dostawa towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 ab initio u.p.t.u. W konsekwencji do takiego przypadku nie ma zastosowania właściwa dla dostawy lokalu mieszkalnego obniżona 8% stawka podatku VAT na podstawie art. 41 ust. 12 pkt 1 w związku z ust. 2 i w związku z art. 146aa ust. 1 pkt 2 u.p.t.u., lecz 23% stawka podstawowa, o której mowa w art. 41 ust. 1 w związku z art. 146aa ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

Czy dopuszczalny jest podział podstawy opodatkowania i przypisanie jednemu świadczeniu różnych stawek podatkowych VAT ?

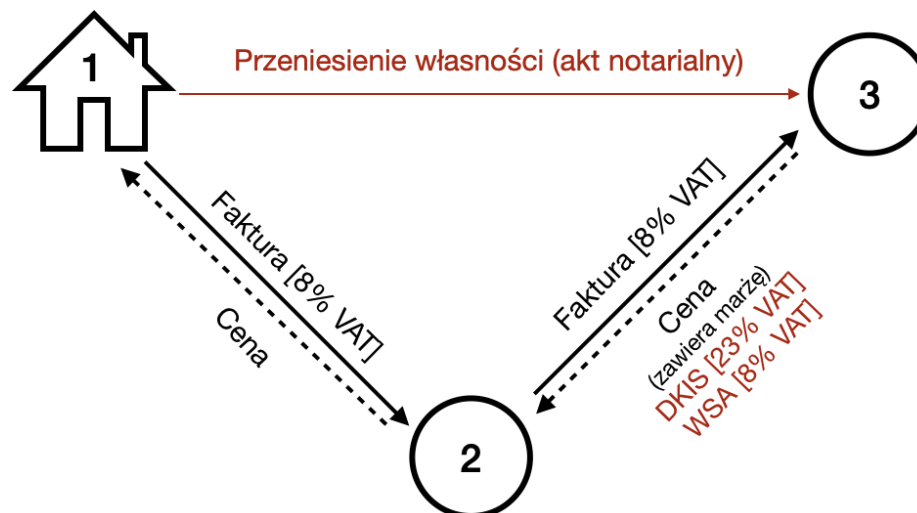
Schemat 1 (pytanie nr 1)

- 1) Uczestnicy transakcji: deweloper (1), pośrednik (2), nabywca (3) – relacje B2B.
- 2) Wydanie przez dewelopera (1) lokalu mieszkalnego w posiadanie pośrednika (2) – wydanie kluczy po zapłacie w całości ceny na rzecz (1) i przed umową przeniesienia własności lokalu (akt notarialny).
- 3) Następnie wydanie lokalu przez (2) na rzecz (3) za wynagrodzeniem (cena zakupu + marża).
- 4) Przejęcie praw i obowiązków z umowy deweloperskiej za wynagrodzeniem - relacja (2) i (3).
Pośrednik (2) wykazuje dostawę towarów wg stawki 8% VAT.



Schemat 2 (pytanie nr 2)

- 1) Uczestnicy transakcji: deweloper (1), pośrednik (2), nabywca (3) – relacje B2B.
- 2) Przejęcie praw i obowiązków z umowy deweloperskiej za wynagrodzeniem z (2) na (3) **przed wydaniem lokalu** w posiadanie (wydaniem kluczy), lecz po zapłacie przez (2) całości ceny na rzecz dewelopera (1).
- 3) Nie dochodzi po stronie dewelopera (1) do korekty ceny sprzedaży; (3) płaci na rzecz (2) cenę za lokal mieszkalny powiększoną o marżę; pośrednik (2) wykazuje dostawę towaru (8%) i w fakturze nie wyodrębnia marży.



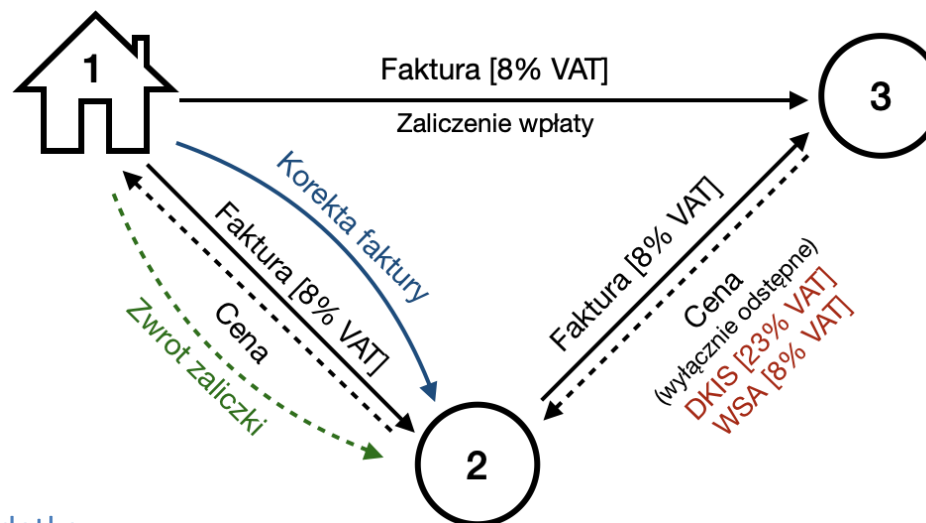
Schemat 2

Stanowisko Wnioskodawcy oraz WSA w Szczecinie (wyrok z 09.09.2020, I SA/Sz 441/20):

- 1) oceny skutków podatkowych zdarzenia gospodarczego na gruncie podatku VAT (który jest podatkiem zharmonizowanym) **należy dokonywać według kryteriów ekonomicznych, przy zastosowaniu wykładni celowościowej;**
- 2) użytym w przepisach normujących podatek VAT terminom należy przypisywać zasadniczo autonomiczne znaczenie, swoiste dla tego podatku, a tym samym oderwane od ich rozumienia cywilistycznego;
- 3) z tych przyczyn **o sposobie opodatkowania cesji praw i obowiązków wynikających z zawartej umowy deweloperskiej, decydować powinno kryterium ekonomiczne i celowościowe, a nie formalna, cywilistyczna sfera zawieranych transakcji,**
- 4) zarówno umowa deweloperska, jak i cesja uprawnień z tej umowy na osobę trzecią, **zmierzały do jednego celu ekonomicznego w postaci dostawy lokalu mieszkalnego,**
- 5) skoro czynność przewidziana w umowie deweloperskiej ma być zakwalifikowana jako dostawa towaru (lokalu mieszkalnego), **to również cesja praw i obowiązków z takiej umowy powinna być kwalifikowana w ten sam sposób - powinna ona więc podlegać opodatkowaniu według obniżonej 8% stawki podatku VAT właściwej dla dostawy towarów (lokali).**

Schemat 3 (pytanie nr 3)

- 1) Uczestnicy transakcji: deweloper (1), pośrednik (2), nabywca (3) – relacje B2B.
- 2) Przejęcie praw i obowiązków z umowy deweloperskiej za wynagrodzeniem z (2) na (3) – w trakcie trwania budowy budynku, i po wpłaceniu przez pośrednika (2) zaliczki na poczet ceny lokalu mieszkalnego (8% VAT).
- 3) Za zgodą dewelopera (1) dochodzi do zwrotu na rzecz pośrednika (2) zaliczki na poczet ceny (korekta do zera faktury zaliczkowej). Nabywca (3) wpłaca zaliczkę na rzecz dewelopera (1).
- 4) Nabywca (3) płaci na rzecz pośrednika (2) odstępnę z tytułu umowy cesji.



NSA - stanowisko

Schemat 1 – doszło na rzecz pośrednika (2) do dostawy lokalu opodatkowanej stawką 8% VAT, zatem cesja (przejęcia praw i obowiązków z umowy deweloperskiej) związana z dalszą dostawą lokalu na rzecz nabywcy (3) podlega 8% VAT.

Schemat 2 – nie doszło do dostawy towarów na rzecz pośrednika (2), tym samym cesja (przejęcie praw i obowiązków z umowy deweloperskiej) za odpłatnością w postaci tzw. odstępnego stanowi usługę podlegającą 23% VAT

Sąd powołał się na wyrok TSUE z 17.10.2019r. C-692/17 (Paulo Nascimento Consulting).

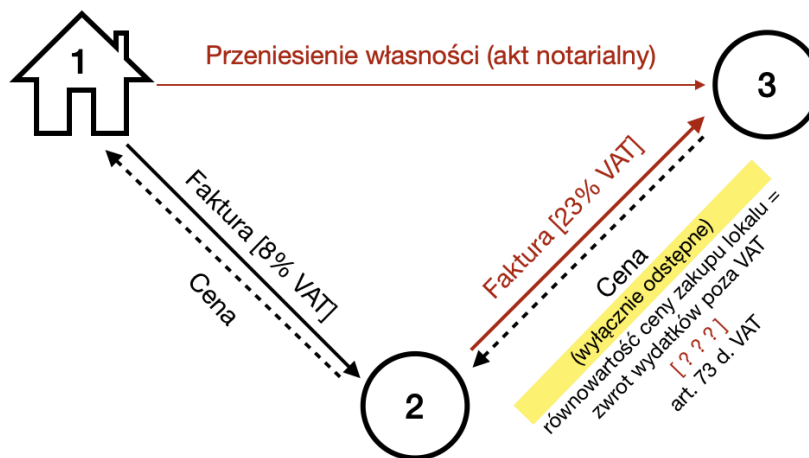
Podstawę opodatkowania stanowi kwota odstępnego; natomiast przewidziany przez Strony **zwrot przez cesjonariusza (3) wpłat/zaliczek uiszczonych cedentowi (2)** w ramach wcześniejszego etapu realizowania umowy z deweloperem (1) na poczet nabycia lokalu mieszkalnego, czyli przed przyszłą jego dostawą, **nie jest wynagrodzeniem za cesję, lecz świadczeniem pieniężnym tylko jej towarzyszącym, w tym aspekcie neutralnym podatkowo**. Elementu składowego odpłatności za świadczenie usługi nie będą stanowiły rozliczenia obejmujące wpłacone zaliczki przez cedenta (2) na rzecz dewelopera (1), następnie przerachowanie (po cesji) jako wpłaty cesjonariusza na nabycie lokalu mieszkalnego.

NSA – stanowisko [c.d.]

Schemat 2 – nie doszło do dostawy towarów na rzecz pośrednika (2).

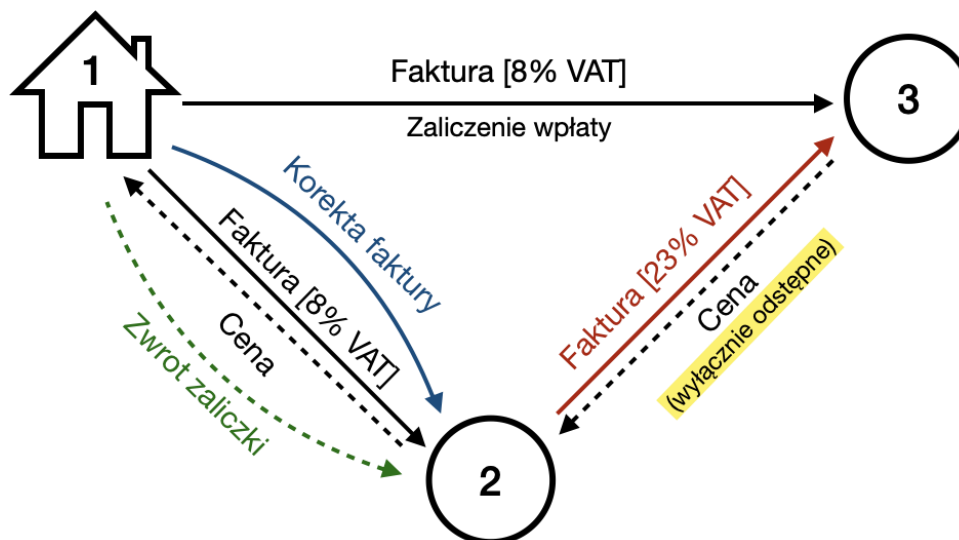
Deweloper (1) nie wystawił na pośrednika (2) faktury korygującej do zera na otrzymane wpłaty. Pośrednik (2) odliczył w całości VAT naliczony (8%). Przedmiotem opodatkowania jest usługa opodatkowana stawką 23% za odpłatnością w postaci tzw. odstępnego (zwrot wydatków poniesionych na zakup lokalu nie stanowi wynagrodzenia za cesję).

Podstawę opodatkowania stanowi kwota odstępnego (czy jest to zgodne z art.73 Dyrektywy 112 ?)



NSA – stanowisko [c.d.]

Schemat 3 – nie doszło do dostawy towarów na rzecz pośrednika (2), tym samym cesja (przejęcie praw i obowiązków z umowy deweloperskiej) stanowi usługę podlegającą 23% VAT. Wobec skorygowania do zera (u dewelopera (1)) faktury na wpłaconą zaliczkę na poczet ceny (zwrot zaliczki), i przypisania wpłaty od nabywcy (3), podstawę opodatkowania cesji stanowi kwota odstępnego.



Art.73 Dyrektywy 2006/112

W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, **podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług**, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

TSUE, wyrok C-241/23 z 08.05.2024r. (P. Sp. z o.o. k-ko DIAS w Warszawie)

27. z utrwalonego orzecznictwa wynika, że podstawą opodatkowania odpłatnej dostawy towarów **jest wynagrodzenie rzeczywiście otrzymane** z tego tytułu przez podatnika. **Owo wynagrodzenie jest zatem wartością subiektywną, czyli rzeczywiście otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych** (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2012 r., [Orfey](#), C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

PODSUMOWANIE

1. Przejęcie praw i obowiązków z umowy deweloperskiej **powiązane z wydaniem lokalu mieszkalnego w posiadanie**, stanowi czynność pomocniczą do transakcji głównej. Wydanie lokalu w posiadanie nabywcy (3) stanowi odpłatną dostawę towarów w rozumieniu art.7, ust. 1 w zw. z art.5, ust.1 pkt 1 u.VAT opodatkowaną 8% VAT. Podstawą opodatkowania, zgodnie z art.29a, ust.1 u.VAT, jest cena sprzedaży (uwzględniająca marżę pośrednika (2)).
1. Przejęcie praw i obowiązków z umowy deweloperskiej (umowa wielostronna), w następstwie której dochodzi do zmiany stron stosunku prawnego (umowy deweloperskiej), z jednoczesną korektą do zera ceny za lokal mieszkalny uiszczoną przez pośrednika (2) (korekta faktury) i zaliczeniu wpłaty na poczet ceny uiszczonej przez nabywcę (3), stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art.8, ust.1 w zw. z art.5, ust. 1 pkt 1 u.VAT opodatkowane 23% VAT, **a podstawę opodatkowania**, zgodnie z art.29a, ust.1 u.VAT, **stanowi kwota tzw. odstępnego**.

PODSUMOWANIE [c.d.]

3. Przejęcie praw i obowiązków z umowy deweloperskiej (umowa wielostronna), w następstwie której dochodzi do zmiany stron stosunku prawnego (umowy deweloperskiej), **bez skorygowana (zwrotu) wpłat dokonanych przez pośrednika (2) na poczet ceny**, stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art.8, ust.1 w zw. z art.5, ust. 1 pkt 1 u.VAT opodatkowane 23% VAT.

Co stanowi podstawę opodatkowania w rozumieniu art.29a, ust.1 u.VAT i art.73 Dyrektywy 112: otrzymana kwota od nabywcy (3) zawierająca w sobie marżę (odstępne) czy też wyłącznie kwota odstępnego ? Jeżeli podstawę opodatkowania stanowi kwota odstępnego, to czy pośrednik (2) zachowuje prawo do odliczenia podatku naliczonego VAT z tytułu zapłaty ceny za lokal, czy też powinien dokonać jego korekty do zera.

Na tle art.73 Dyrektywy 2006/112 i art.29a, ust.1 u.VAT **nie jest dopuszczalny podział podstawy opodatkowania na część opodatkowaną stawką 8% lub na część nie objętą systemem VAT (odpowiadającą uiszczonej cenie za lokal mieszkalny) oraz część opodatkowaną stawką 23% (odstępne).**

W sytuacji uznania, że podstawę opodatkowania stanowi kwota przekazana pośrednikowi (2) wówczas nabywca (3) uzyskuje prawo do odliczenia w całości podatku naliczonego VAT.

W sytuacji uznania, że podstawę opodatkowania stanowi kwota odstępnego, wówczas nabywca od części wpłaconej sumy na rzecz pośrednika (2) odpowiadającej cenie za lokal nie odliczy podatku naliczonego VAT.

PODSUMOWANIE [c.d.]

Rozwiązanie alternatywne (nieopisane przez NSA):

pośrednik (2) otrzymuje od nabywcy (3) zaliczkę na poczet ceny sprzedaży lokalu (100%),

pośrednik (2) doprowadza do nabycia lokalu od dewelopera (1) poprzez przejęcie kluczy, i następnie dokonuje przeniesienia praw i obowiązków z umowy deweloperskiej na nabywcę (3), wydając jednocześnie lokal w posiadanie (Schemat 1).

W ujęciu ekonomicznym i celowościowym (zachowanie neutralności podatkowej) przejęcie praw i obowiązków z umowy deweloperskiej przez nabywcę (3) ma na celu uniknięcie ryzyka prawnego niewywiązania się przez pośrednika z obowiązku wydania lokalu. Finalnie nabywca (3) nabędzie lokal mieszkalny w posiadanie i jego własność (akt notarialny). **Zatem WSA w Szczecinie prawidłowo orzekł w sprawie.**

A jak to wyglądać będzie z samochodami ?

Podatnik zamawia samochód u sprzedawcy, wpłacając zaliczkę (stawka 23%). Ten składa zamówienie u przedstawiciela handlowego, a ten dalej u producenta. Po wytworzeniu, samochód dociera do podatnika (jako dostawa towaru). Co w sytuacji, kiedy sprzedawca umową cesji przeniesie prawa i obowiązki z zamówienia na przedstawiciela handlowego ? CO będzie stanowiło podstawę opodatkowania – odstępne, czy też w całości cena ?

Dziękuję za uwagę

Jarosław Dziewa, Doradca podatkowy
Senior Partner

Telefon: 694 486 061

jaroslaw.dziewa@kancelaria.dziewa-rutyna.eu



59-220 Legnica | ul. Św. Maksymiliana Kolbe 12/2

www.kancelaria.dziewa-rutyna.eu