Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 1 lipca 2021 r.[1]

Sprawa C-324/20

Finanzamt B
przeciwko
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Świadczenie usług – Świadczenie jednorazowe – Zapłata rozłożona w czasie – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 63 – Wymagalność podatku – Artykuł 64 ust. 1 – Pojęcie transakcji związanych z płatnością rat – Artykuł 90 ust. 1 – Obniżenie podstawy opodatkowania – Pojęcie niewywiązywania się z płatności

Wprowadzenie

1. Zgodnie z zasadą wolności gospodarczej i swobody umów uczestnicy obrotu rynkowego swobodnie kształtują swoje stosunki umowne zarówno co do wykonywanych świadczeń, jak i wynagrodzenia za nie. Muszą oni jednak brać przy tym pod uwagę uwarunkowania, w jakich prowadzą działalność, nie tylko te o charakterze gospodarczym, ale także prawnym, w tym podatkowym. Problemy, jakie mogą się wiązać z nieuwzględnieniem tych uwarunkowań, ilustruje niniejsza sprawa.

2. Konkretnie chodzi w niej o to, czy i w jakim zakresie fakt rozłożenia na raty zapłaty wynagrodzenia z tytułu transakcji opodatkowanej podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) wpływa na moment powstania zobowiązania podatnika do zapłaty tego podatku.

[1] Język oryginału: polski.

Ramy prawne

Prawo Unii

3. Artykuł 63 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [2] stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a [podatek] VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług".

4. Jednakże zgodnie z art. 64 ust. 1 tej dyrektywy:

„W przypadku transakcji związanych z wpłatą zaliczki lub płatnością rat […] świadczenie usług uważa się za dokonane [wykonane] z upływem terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą".

5. Z kolei art. 66 lit. b) omawianej dyrektywy przewiduje, że:

„W drodze odstępstwa od art. 63, 64 i 65, państwa członkowskie mogą postanowić, że [podatek] VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

[…]

b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;

[…]".

6. Zgodnie zaś z art. 73 tej dyrektywy:

„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".

7. Wreszcie, w myśl art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy [świadczenia], podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie".

[2] Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

Prawo niemieckie

8. Dyrektywa 2006/112 została transponowana do prawa niemieckiego przepisami Umsatzsteuergesetz [3] (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG").

9. Paragraf 13 ust. 1 pkt 1 tej ustawy stanowi:

„Zobowiązanie podatkowe powstaje

1. w odniesieniu do dostaw i innych świadczeń:

a) w przypadku obliczenia podatku na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia (§ 16 ust. 1 zdanie pierwsze) z upływem okresu rozliczeniowego, w którym wykonano świadczenia. Dotyczy to również świadczeń częściowych. Takie świadczenia występują, gdy w odniesieniu do określonej części świadczenia, dającego się podzielić ze względów gospodarczych, wynagrodzenie ustalone jest oddzielnie. Jeśli wynagrodzenie lub jego część pobierane jest przed wykonaniem świadczenia lub świadczenia częściowego, to w tym zakresie podatek jest należny z upływem okresu rozliczeniowego, w którym pobrano wynagrodzenie lub wynagrodzenie częściowe,

b) w przypadku obliczenia podatku na zasadzie pobranego wynagrodzenia (§ 20) z upływem okresu rozliczeniowego, w którym wynagrodzenie zostało pobrane,

[…]".

10. Zgodnie zaś z § 17 UStG:

„1. W razie zmiany podstawy opodatkowania transakcji podlegającej opodatkowaniu, o której mowa w § 1 ust. 1 pkt 1, przedsiębiorca, który zrealizował tę transakcję, odpowiednio koryguje kwotę podatku należnego z tytułu tej transakcji. […]

2. Ustęp 1 stosuje się odpowiednio, gdy:

1) wynagrodzenie uzgodnione z tytułu opodatkowanej dostawy, świadczenia lub opodatkowanego nabycia wewnątrzwspólnotowego stało się nieściągalne. W razie późniejszego pobrania wynagrodzenia ponownej korekcie podlega kwota podatku i kwota odliczenia.

[…]".

11. Wreszcie, § 20 zdanie pierwsze UStG w brzmieniu obowiązującym w spornym roku podatkowym stanowił:

„Organ podatkowy na wniosek może potwierdzić, że przedsiębiorca:

1) którego łączny obrót (§ 19 ust. 3) w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył 500 000 EUR lub

[3] Tekst jednolity: BGBl. 2005 I, s. 386.

2) który […] zwolniony jest z obowiązku prowadzenia ksiąg oraz sporządzania okresowych sprawozdań na podstawie rocznej inwentaryzacji, lub

3) który dokonuje transakcji w ramach działalności prowadzonej w ramach wolnego zawodu […],

oblicza podatek nie na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia (§ 16 ust. 1 zdanie pierwsze), lecz na zasadzie pobranego wynagrodzenia".

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne

12. X-Beteiligungsgesellschaft mbH, spółka prawa niemieckiego (zwana dalej „spółką X"), jest zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT w Niemczech.

13. W roku podatkowym 2012 spółka X świadczyła spółce T-GmbH (zwanej dalej „spółką T") usługi pośrednictwa w sprzedaży przez tę drugą spółkę nieruchomości. Jak wynika z umowy o wynagrodzenie zawartej między wspomnianymi spółkami w dniu 7 listopada 2012 r., w chwili zawarcia tej umowy spółka X wykonała już wszystkie świadczenia, do których była zobowiązana.

14. Z umowy tej wynika również, że honorarium z tytułu wskazanych usług pośrednictwa określone zostało na kwotę 1 000 000 EUR powiększoną o podatek VAT, płatną w pięciu ratach po 200 000 EUR powiększonych o podatek VAT. Raty te miały być płatne co rok począwszy od dnia 30 czerwca 2013 r. Z upływem terminu płatności każdej raty spółka X wystawiała fakturę i odprowadzała należny podatek VAT.

15. Decyzją z dnia 22 grudnia 2016 r. właściwy organ podatkowy uznał, że świadczenie usług przez spółkę X spółce T miało w całości miejsce w 2012 r. i że to wtedy spółka X winna była odprowadzić w całości podatek VAT od omawianej transakcji.

16. Spółka ta wniosła skargę na omawianą decyzję do właściwego Finanzgericht (sądu ds. finansowych, Niemcy). Sąd ten skargę uwzględnił, orzekając, że co prawda świadczenie usług miało rzeczywiście miejsce w 2012 r., ale kwotę wynagrodzenia z tytułu tej transakcji, z wyjątkiem pierwszej raty zapłaconej w dniu 30 czerwca 2013 r., należy uznać za niezapłaconą w rozumieniu § 17 UStG i art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Zdaniem tego sądu, zastosowanie tych przepisów pozwala uniknąć konieczności zapłaty przez spółkę X całości podatku VAT przed otrzymaniem całości wynagrodzenia za świadczone usługi.

17. Organ podatkowy wniósł skargę na to orzeczenie do sądu odsyłającego. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy w przypadku usługi świadczonej jednorazowo, a zatem nie w sposób ciągły, związek z wpłatą zaliczki lub płatnością rat w rozumieniu art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT wynika z samej umowy przewidującej zapłatę rozłożoną na raty?

2) Posiłkowo, w przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej: czy należy stwierdzić niewywiązanie się z płatności w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT w sytuacji, w której podatnik w momencie świadczenia usługi uzgodnił, że usługa ta powinna zostać wynagrodzona w pięciu rocznych ratach, a w przypadku późniejszej zapłaty prawo krajowe przewiduje korektę uchylającą uprzednie obniżenie podstawy opodatkowania zgodnie z tym przepisem?".

18. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 22 lipca 2020 r. Uwagi na piśmie przedstawili: spółka X, rząd niemiecki oraz Komisja Europejska. Trybunał postanowił nie zwoływać rozprawy.

Analiza

Uwagi wstępne

W przedmiocie ustaleń faktycznych

19. Występując z wnioskiem o wydanie orzeczenia prejudycjalnego w niniejszej sprawie, sąd odsyłający opiera się na ustaleniach faktycznych dokonanych przez sąd pierwszej instancji, zgodnie z którymi usługa przewidziana w ramach spornej transakcji miała charakter jednorazowy i została w całości wykonana przez spółkę X w 2012 r., w związku z czym wynagrodzenie w kwocie 1 000 000 EUR powiększonej o podatek VAT dotyczyło świadczeń zrealizowanych w całości w 2012 r.

20. Spółka X kwestionuje jednak to ustalenie. Jej zdaniem umowa ze spółką T obejmowała dodatkowe usługi, w szczególności w zakresie doradztwa, które miały być realizowane w kolejnych latach, w zamian za kolejne transze umówionego wynagrodzenia. W związku z tym zdaniem tej spółki wynagrodzeniem za świadczenia wykonane przez nią w 2012 r. była tylko kwota otrzymana w dniu 30 czerwca 2013 r. Spółka X powołuje się w szczególności na swoją dodatkową umowę interpretacyjną ze spółką T z dnia 15 marca 2016 r. oraz na zarządzenie Finanzgericht dotyczące organizacji postępowania z dnia 23 września 2020 r., które spółka ta załączyła do swoich uwag na piśmie. Pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie mają więc, zdaniem spółki X, charakter hipotetyczny.

21. Należy jednak mieć na uwadze, że w ramach postępowania w przedmiocie wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym Trybunał jest co do zasady związany ustaleniami faktycznymi sądu odsyłającego [4]. W niniejszej sprawie zaś ustalenia te nie wydają się prima facie błędne. W szczególności zarządzenie z dnia 23 września 2020 r. zostało wydane już po wydaniu przez sąd odsyłający postanowienia w sprawie wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia prejudycjalnego w niniejszej sprawie. Zapadło ono też w odrębnym postępowaniu, dotyczącym podatku dochodowego spółki X za rok podatkowy 2012. Ocena okoliczności faktycznych może zaś być odmienna w kwestii ustalenia przychodów do celów podatku dochodowego od osób prawnych oraz w kwestii ustalenia obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT.

[4] Prawdą jest, że ostatnio miałem okazję podać w wątpliwość prawidłowość ustaleń tego samego co w niniejszej sprawie sądu odsyłającego [moja opinia w sprawie XY (Fakultatywne obniżenie podatku), C-100/20, EU:C:2021:387]. Chodziło jednak nie o okoliczności faktyczne jako takie, lecz o ich kwalifikację z punktu widzenia prawa Unii.

22. W związku z powyższym jestem zdania, że Trybunał winien odpowiedzieć na pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie na podstawie ustaleń faktycznych dokonanych przez sąd odsyłający (lub też dokonanych przez sąd pierwszej instancji i przyjętych przez sąd odsyłający).

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

23. Sąd odsyłający występuje w niniejszej sprawie z dwoma pytaniami prejudycjalnymi. Pierwsze z nich dotyczy wykładni pojęcia transakcji związanych z płatnością rat w rozumieniu art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Drugie pytanie natomiast dotyczy tego, czy w takiej sytuacji jak w postępowaniu głównym można mówić o „niewywiązywaniu się z płatności" w rozumieniu art. 90 ust. 1 tej dyrektywy. Zastosowanie tego ostatniego przepisu nie jest uzależnione od wykładni art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112; niewywiązywanie się z płatności może mieć miejsce także w odniesieniu do transakcji związanych z płatnością rat. Natomiast twierdząca odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne czyniłaby bezprzedmiotowym pytanie pierwsze. Zacznę zatem od tego drugiego pytania.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

24. Występując z drugim pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji, w której podatnik w momencie świadczenia usługi o charakterze jednorazowym uzgodnił rozłożenie wynagrodzenia za tę usługę na raty, można stwierdzić niewywiązywanie się z płatności w rozumieniu tego przepisu w odniesieniu do kolejnych, poza pierwszą, rat wynagrodzenia, i odpowiednio obniżyć podstawę opodatkowania, z możliwością jej późniejszego ponownego podniesienia po zapłacie kolejnych rat. Jak się wydaje, pytanie to zostało podyktowane faktem, że takie właśnie rozwiązanie przyjął w postępowaniu głównym sąd pierwszej instancji, a to w celu uniknięcia konieczności finansowania przez podatnika należnego podatku VAT przed otrzymaniem przez niego zapłaty za wykonaną usługę.

25. Spółka X proponuje udzielić odpowiedzi twierdzącej na to pytanie, podczas gdy rząd niemiecki i Komisja proponują odpowiedź przeczącą.

26. Przychylam się do tego drugiego stanowiska.

27. Podatek VAT jest naliczany proporcjonalnie do podstawy opodatkowania[5], która jest określona jako „wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług"[6]. Wysokość owej podstawy opodatkowania określana jest w chwili powstania obowiązku podatkowego, czyli, w odniesieniu do świadczenia usług, w chwili wykonania usługi.

28. Natomiast jeżeli po powstaniu obowiązku podatkowego nastąpi obniżenie kwoty, którą podatnik powinien otrzymać jako zapłatę z tytułu wykonanego świadczenia, odpowiedniemu obniżeniu ulega także podstawa opodatkowania, a co za tym idzie wysokość zobowiązania podatnika z tytułu podatku należnego[7]. Może przy tym chodzić zarówno o obniżenie sensu stricto, jak i o „obniżenie do zera", czyli całkowity zanik podstawy opodatkowania i związanego

5 Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

6 Artykuł 73 dyrektywy 2006/112.

7 Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

z nią obowiązku podatkowego. Zmiana taka może mieć miejsce zarówno w związku ze zmianą lub rozwiązaniem stosunku umownego pomiędzy stronami transakcji podlegającej opodatkowaniu, jak i z powodu niewywiązania się kontrahenta podatnika z obowiązku zapłaty wynagrodzenia.

29. Zawarty w omawianym przepisie obowiązek obniżenia podstawy opodatkowania i związanego z nim obowiązku podatkowego stanowi wyraz zasady, zgodnie z którą podstawą opodatkowania podatkiem VAT jest wynagrodzenie, które podatnik rzeczywiście otrzymał lub ma otrzymać z tytułu opodatkowanej transakcji [8].

30. Ten cel art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 oznacza, że przepis ten ma zastosowanie jedynie w wypadku, gdy ulegnie obniżeniu kwota, jaką podatnik ma otrzymać jako wynagrodzenie z tytułu wykonanego świadczenia. Natomiast jeżeli kwota ta nie ulega obniżeniu, nie ma powodu do obniżenia podstawy opodatkowania, a więc omawiany przepis nie znajduje zastosowania. Jest tak na przykład w sytuacji, gdy strony transakcji opodatkowanej uzgodnią nie obniżenie wynagrodzenia, a jedynie rozłożenie go na raty lub przesunięcie terminu płatności.

31. Oczywiście, w sytuacji niewywiązywania się kontrahenta podatnika z płatności obniżenie kwoty, jaką podatnik ma otrzymać, może mieć charakter nieostateczny, jako że w braku zmiany stosunku umownego między stronami podatnik pozostaje wierzycielem z tytułu niezapłaconego wynagrodzenia i może je w przyszłości odzyskać [9]. Powstaje zatem niepewność co do ostatecznego charakteru obniżenia podstawy opodatkowania. Z tego też powodu art. 90 ust. 2 dyrektywy 2006/112 pozostawia do uznania państw członkowskich stosowanie ustępu 1 tego artykułu w wypadku niewywiązywania się z płatności [10].

32. Nie zmienia to faktu, że w wypadku odroczenia płatności wynagrodzenia lub rozłożenia go na raty kwota, którą podatnik *ma otrzymać* z tego tytułu, na pewno *nie* ulega obniżeniu [11]. Nie ma zatem także powodu do obniżenia podstawy opodatkowania.

33. O ile więc zgadzam się z twierdzeniem rządu niemieckiego, że wszelkie przypadki obniżenia wynagrodzenia, jakie ma otrzymać podatnik z tytułu opodatkowanej transakcji, dotyczą sytuacji zaistniałych *po* wykonaniu świadczenia, którego ta transakcja dotyczy, o tyle uważam, że ten aspekt nie ma zasadniczego znaczenia dla odpowiedzi na rozpatrywane pytanie prejudycjalne. Zasadnicze znaczenie ma tu bowiem okoliczność, że rozłożenie zapłaty wynagrodzenia na raty nie powoduje zmiany wysokości kwoty, jaką podatnik ma z tytułu tego wynagrodzenia otrzymać, a więc i podstawy opodatkowania owej transakcji.

34. W związku z powyższym moim zdaniem art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji, w której podatnik świadczący usługę o charakterze jednorazowym uzgodnił z usługobiorcą rozłożenie wynagrodzenia na raty, nie ma miejsca niewywiązywanie się z płatności w rozumieniu tego przepisu.

35. Ponadto, jak zauważa rząd niemiecki, zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 obniżenie podstawy opodatkowania na podstawie tego przepisu następuje na warunkach określonych przez państwa członkowskie. Ustęp 2 tego artykułu pozwala państwom członkowskim w ogóle nie stosować go do sytuacji niewywiązywania się z płatności. Zgodnie zaś z § 17 ust. 2 pkt 1 UStG

[8] Wyrok z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 26).

[9] Wyrok z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 29).

[10] Wyrok z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 28, 29).

[11] Jak słusznie zauważa rząd niemiecki, o niewywiązywaniu się z płatności można by mówić dopiero w razie braku zapłaty raty wynagrodzenia w momencie jej zapadalności. Nie można tego jednak zakładać z góry.

w wypadku niewywiązywania się z płatności obniżenie podstawy opodatkowania następuje jedynie, gdy wynagrodzenie staje się nieściągalne. Nie ma to miejsca w wypadku rozłożenia wynagrodzenia na raty. Samo więc prawo niemieckie, które jest zgodne w tym zakresie z dyrektywą 2006/112, nie pozwala zastosować przepisów stanowiących transpozycję art. 90 tej dyrektywy w wypadku rozłożenia na raty płatności wynagrodzenia z tytułu opodatkowanej transakcji.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

36. Występując z pierwszym pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie w odniesieniu do transakcji obejmującej jednorazowe świadczenie usług, za które podatnik pobiera wynagrodzenie rozłożone na raty.

37. Pytanie to opiera się na ustaleniu faktycznym sądu odsyłającego, zgodnie z którym usługa, której dotyczy spór w postępowaniu głównym, miała charakter jednorazowy i została w całości wykonana w roku podatkowym 2012[12]. Na tym też założeniu opieram poniższą analizę omawianego pytania.

W kwestii wykładni art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112

38. Dla przypomnienia, zgodnie z art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w przypadku transakcji związanych z płatnością rat świadczenie usług uważa się za wykonane z upływem terminów, których te płatności dotyczą. Odpowiedź na pytanie prejudycjalne wymaga zatem dokonania wykładni pojęcia transakcji związanych z płatnością rat w rozumieniu tego przepisu.

39. Wbrew stanowisku Komisji uważam, że samo brzmienie omawianego przepisu nie daje jednoznacznej odpowiedzi na to pytanie.

40. Artykuł 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy natomiast interpretować w świetle art. 63 tej dyrektywy. Zgodnie zaś z tym ostatnim przepisem zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek VAT staje się wymagalny w momencie wykonania świadczenia będącego przedmiotem transakcji.

41. Artykuł 63 dyrektywy nie precyzuje, jakie zdarzenie należy uznawać za moment wykonania świadczenia. Oznacza to moim zdaniem, że ustawodawca Unii przyjął tutaj podejście materialne, to znaczy że brać należy pod uwagę moment rzeczywistego wykonania świadczenia, określony, w razie potrzeby, w drodze ustaleń faktycznych organów podatkowych lub sądu.

42. Artykuł 64 ust. 1 omawianej dyrektywy nie stanowi zatem, w moim przekonaniu, odstępstwa od jej art. 63, jeśli chodzi o określenie momentu powstania obowiązku podatkowego, lecz jedynie jego uzupełnienie i wyjaśnienie w odniesieniu do sytuacji mogących nastręczać wątpliwości. Przepis ten wyjaśnia bowiem, jaki moment należy uznać za moment wykonania świadczenia, które wiąże się z płatnością rozłożoną w czasie. Za moment ten uznaje się mianowicie upływ terminu dokonania owej płatności.

[12] Zobacz pkt 19 niniejszej opinii.

43. Logicznie jednak rzecz biorąc, takie konwencjonalne określenie momentu wykonania świadczenia jest konieczne jedynie w odniesieniu do świadczeń, których moment wykonania trudno jednoznacznie określić na podstawie samych faktów, w szczególności dlatego, że stosunek prawny między stronami transakcji oraz świadczenie będące jej przedmiotem mają charakter ciągły. W takiej sytuacji uznaje się, że wykonywanie świadczenia trwa tak długo, jak długo trwa obowiązek zapłaty za nie.

44. Nie ma natomiast potrzeby rozciągania zastosowania art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 na sytuacje, w których można z łatwością stwierdzić moment wykonania świadczenia, w szczególności kiedy świadczenie ma charakter jednorazowy i istnieje precyzyjny moment pozwalający stwierdzić zakończenie jego wykonywania zgodnie ze stosunkiem umownym łączącym strony danej transakcji. Takie rozszerzenie zakresu zastosowania wspomnianego przepisu oznaczałoby bowiem, że określa on zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w sposób sprzeczny z wyraźnym brzmieniem art. 63 tej dyrektywy.

45. Systemowa wykładnia art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112, przede wszystkim w świetle art. 63 tej dyrektywy, przemawia zatem za odpowiedzią przeczącą na pierwsze pytanie prejudycjalne. Zgadzam się tu co do zasady z uwagami Komisji w tej kwestii.

46. Ponadto, jak słusznie zauważa rząd niemiecki, odmienna wykładnia omawianego przepisu oznaczałaby, że strony transakcji mogą dowolnie manipulować momentem powstania obowiązku podatkowego, ustalając odpowiednio termin zapłaty ceny za dostawę towarów lub świadczenie usług. Trybunał miał już zaś okazję stwierdzić, że zamiarem ustawodawcy Unii było zharmonizowanie w możliwie najwyższym stopniu momentu powstania obowiązku podatkowego we wszystkich państwach członkowskich w celu zapewnienia jednolitego poboru podatku VAT [13]. Cel w postaci zapewnienia jednolitego poboru podatku dotyczy nie tylko wszystkich państw członkowskich, ale także wszelkich transakcji o podobnym charakterze, niezależnie od drugorzędnych różnic, takich jak sposób zapłaty wynagrodzenia. Wymaga tego zasada równego traktowania i zapewnienie niezakłóconej konkurencji.

47. Powstanie i wysokość zobowiązania podatkowego w podatku VAT zależy bowiem jedynie od trzech czynników: charakteru dokonywanej transakcji, który determinuje sam fakt jej ewentualnego opodatkowania oraz stawkę podatku; wysokości wynagrodzenia, czyli podstawy opodatkowania; oraz momentu wykonania świadczenia, który jest co do zasady tożsamy z momentem powstania zobowiązania podatkowego. Natomiast moment uiszczenia zapłaty owego wynagrodzenia nie należy w systemie podatku VAT do czynników istotnych z punktu widzenia opodatkowania.

48. Powyższych wniosków nie podważa orzecznictwo Trybunału przytoczone przez sąd odsyłający, a także przez spółkę X w jej uwagach, w szczególności wyroki Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani [14] i baumgarten sports & more [15]. Podstawą do zastosowania w tych sprawach art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 był bowiem ciągły i rozciągnięty w czasie charakter stosunku prawnego łączącego strony transakcji, przy czym zobowiązania o charakterze ciągłym leżały nie tylko po stronie usługobiorcy, lecz także usługodawcy, a sama zapłata umówionego wynagrodzenia uzależniona była od wykonania owych zobowiązań [16]. Zgodnie zaś z ustaleniami

[13] Wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, pkt 22).

[14] Wyrok z dnia 3 września 2015 r. (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] Wyrok z dnia 29 listopada 2018 r. (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] Zobacz odpowiednio wyroki: z dnia 3 września 2015 r., Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani (C-463/14, EU:C:2015:542, pkt 47, 49); z dnia 29 listopada 2018 r., baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, pkt 30, 31).

faktycznymi sądu odsyłającego w niniejszej sprawie taka sytuacja nie ma miejsca w postępowaniu głównym, którego przedmiotem jest opodatkowanie świadczenia o charakterze jednorazowym, wykonanego w całości w określonym momencie i za które usługodawca ma otrzymać bezwarunkowo wynagrodzenie w pełnej wysokości.

49. Wobec powyższego zgadzam się z Komisją, że wyrażenie „transakcj[e] związan[e] z […] płatnością rat", użyte w art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112, należy rozumieć w ten sposób, że dotyczy ono transakcji, które z samej swej istoty wymagają rozłożenia płatności wynagrodzenia w czasie lub zapłaty w ratach, a to z racji ich niejednorazowego charakteru.

50. Przepis ten należy zatem interpretować w ten sposób, że nie znajduje on zastosowania w odniesieniu do transakcji obejmującej jednorazowe świadczenie usług, za które podatnik pobiera wynagrodzenie rozłożone na raty.

W kwestii związku między obowiązkiem zapłaty podatku należnego a otrzymaniem wynagrodzenia z tytułu opodatkowanej transakcji

51. Zarówno sąd odsyłający w swoim postanowieniu, jak spółka X w uwagach na piśmie podnoszą, że w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, w której płatność wynagrodzenia z tytułu jednorazowego świadczenia została rozłożona na raty płatne w dłuższym okresie (w tym wypadku przez pięć lat), przy czym podatek VAT jest naliczany przy płatności każdej raty, podatnik jest zmuszony finansować, przez dłuższy czas, podatek VAT w pełnej wysokości, mimo że jeszcze nie otrzymał zapłaty od usługobiorcy.

52. Jak wskazałem w propozycji odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne w niniejszej sprawie, zastosowanie art. 90 dyrektywy 2006/112 nie stanowi tutaj prawidłowego rozwiązania tego problemu. Podobnie nie stanowi go moim zdaniem zastosowanie art. 64 ust. 1 tej dyrektywy.

53. Jak już wspomniałem powyżej, powstanie obowiązku podatkowego w podatku VAT nie jest co do zasady uzależnione od otrzymania przez podatnika wynagrodzenia z tytułu dokonanej przez niego transakcji opodatkowanej. Może on powstać również przed zapłatą owego wynagrodzenia. Trybunał miał już okazję wyraźnie to podkreślić w swoim orzecznictwie [17].

54. W sytuacji, w której brak zapłaty wynagrodzenia przewidzianego w umowie między stronami transakcji opodatkowanej ma charakter trwały, na przykład w wyniku wypowiedzenia lub zmiany tej umowy, albo jest niezależny od woli podatnika, jak w przypadku niewywiązywania się przez kontrahenta z płatności, zastosowanie ma art. 90 dyrektywy 2006/112 i następuje odpowiednie obniżenie podstawy opodatkowania, a co za tym idzie wysokości zobowiązania podatkowego.

[17] „[…] zgodnie z art. 63 […] dyrektywy [2006/112] podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług, to znaczy w chwili wykonania danej transakcji niezależnie od tego, czy zostało już zapłacone wynagrodzenie za tę transakcję. W związku z tym podatek VAT należy się skarbowi państwa od dostawcy lub usługodawcy nawet wówczas, gdy nie otrzymał on jeszcze od swojego klienta zapłaty za dokonaną transakcję". A zatem „[…] zgodnie z systemem ustanowionym przez dyrektywę 2006/112 wymagalność podatku VAT, a także powstanie i wykonywanie prawa do odliczenia nie są co do zasady zależne od tego, czy należne za daną transakcję wynagrodzenie obejmujące podatek VAT zostało już zapłacone" (wyrok z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry, C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 46, 48).

55. Natomiast w sytuacji, gdy w ramach transakcji opodatkowanej od początku przewidziane jest odroczenie płatności wynagrodzenia lub rozłożenie go na raty, to podatnik podejmuje decyzję o sposobie prowadzenia przez siebie działalności gospodarczej, przy pełnej świadomości obowiązków, w tym podatkowych, jakie wiążą się z prowadzeniem owej działalności. To od jego woli zależy, czy zgadza się na rozłożenie płatności wynagrodzenia w czasie i na jakich warunkach.

56. Rozwiązaniem w takim wypadku może być albo naliczenie i pobranie całości należnego podatku VAT przy pierwszej racie płatności, albo przeznaczenie tej pierwszej raty na zapłatę tego podatku [18]. W ten sposób podatnik nie jest zmuszony przeznaczać własnych zasobów finansowych na zapłatę podatku.

57. Co się zaś tyczy argumentu spółki X, że zapłata całości należnego podatku VAT po otrzymaniu pierwszej raty wynagrodzenia nie pozostawia podatnikowi zysku z dokonanej transakcji, a nawet pozbawia go środków na pokrycie kosztów wykonanego świadczenia, wystarczy zauważyć, że opodatkowanie podatkiem VAT nie jest uzależnione od wyników działalności gospodarczej podatnika [19]. Podatek ten obciąża również transakcje nieprzynoszące zysku, a nawet te, które przynoszą straty. Jest zadaniem podmiotów gospodarczych, a nie systemu podatku VAT, zapewnić rentowność prowadzonej przez nie działalności gospodarczej.

58. W postępowaniu głównym problem być może wynika ze sposobu, w jaki spółka X wystawiała faktury z tytułu spornej transakcji. Zgodnie z informacjami zawartymi we wniosku prejudycjalnym spółka ta wystawiała osobną fakturę w odniesieniu do każdej z rat wynagrodzenia, obejmującą podatek VAT od tej raty. Sąd odsyłający nie informuje, czy organy podatkowe zakwestionowały w postępowaniu głównym taki sposób fakturowania. Nie wydaje się on jednak prawidłowy z punktu widzenia przepisów dyrektywy 2006/112.

59. Dyrektywa 2006/112 w tytule XI określa obowiązki podatników. Jej art. 220 nakłada na nich obowiązek upewnienia się, że w przypadku, między innymi, świadczenia usług na rzecz innych podatników została wystawiona faktura. Artykuł 226 tej dyrektywy szczegółowo reguluje dane, jakie powinny być zawarte na fakturze. Obejmuje to w szczególności: zakres i rodzaj wykonanych usług (pkt 6), datę wykonania usług (pkt 7), podstawę opodatkowania (pkt 8) oraz kwotę podatku VAT do zapłaty (pkt 10).

60. Jak Trybunał miał już okazję podkreślić, obligatoryjne informacje zawarte na fakturze, w tym w szczególności rodzaj świadczonych usług i data ich wykonania, mają za zadanie umożliwić organom podatkowym między innymi kontrolę zapłaty należnego podatku [20]. Informacje te muszą zatem w możliwie najściślejszy sposób odpowiadać stanowi rzeczywistemu. W szczególności świadczenie o charakterze jednorazowym nie powinno być przedmiotem wielu faktur wystawianych w długich odstępach czasu, nawet jeżeli poza tym wszystkie elementy, w tym zwłaszcza globalna kwota należnego podatku VAT, odpowiadają prawdzie.

[18] Jak wynika z informacji przekazanych przez spółkę X, w postępowaniu głównym kwota pierwszej raty otrzymanej przez tę spółkę przekraczała kwotę należnego od przedmiotowej transakcji podatku VAT.

[19] Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 „»[p]odatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

[20] Wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 26, 27, 29, 30).

61. W postępowaniu głównym, gdyby spółka X wystawiła jedną, prawidłową fakturę, obejmującą całość podstawy opodatkowania spornej transakcji i pełną kwotę należnego podatku VAT oraz datę wykonania usługi, umożliwiłoby jej to właściwe określenie spoczywających na niej zobowiązań podatkowych i odpowiednie ukształtowanie jej stosunku prawnego z usługobiorcą w zakresie sposobu zapłaty wynagrodzenia.

62. Prawdą jest natomiast, jak zauważa sąd odsyłający w swoim postanowieniu, że Trybunał określa nieraz podatników jako „inkasentów" podatku VAT na rzecz państwa [21]. Nie oznacza to jednak w żadnym wypadku, że rola podatników *ogranicza się* do roli inkasentów podatku. Artykuł 193 dyrektywy 2006/112 definiuje podatników jako osoby zobowiązane *do zapłaty* podatku VAT [22]. Żaden przepis dyrektywy ani żadne orzeczenie Trybunału nie wskazuje zaś, by obowiązek ten był uzależniony od uprzedniego otrzymania przez podatnika kwoty podatku naliczonego na późniejszym etapie obrotu [23].

63. Natomiast art. 66 lit. b) dyrektywy 2006/112 pozwala państwom członkowskim postanowić, że podatek VAT stanie się wymagalny, dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników, nie później niż w momencie otrzymania zapłaty [24]. Stanowi to jednak odstępstwo od zasad ogólnych zawartych w art. 63, 64 i 65 tej dyrektywy, ma charakter fakultatywny oraz powinno dotyczyć określonych transakcji lub kategorii podatników i nie mieć charakteru powszechnego. Samo istnienie takiej możliwości potwierdza pośrednio, że co do zasady wymagalność podatku VAT nie jest uzależniona od otrzymania przez podatnika zapłaty z tytułu opodatkowanej transakcji.

64. Jak zaś słusznie zauważają rząd niemiecki i Komisja, wykładnia art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 postulowana przez spółkę X, zgodnie z którą samo rozłożenie zapłaty wynagrodzenia na raty pozwala skorelować wymagalność podatku z wymagalnością tych rat, pozbawiałoby w znaczniej mierze sensu przepis art. 66 lit. b) tej dyrektywy.

65. Argumenty dotyczące konieczności zapłaty podatku przed otrzymaniem przez podatnika całości wynagrodzenia nie zmieniają zatem wniosku zawartego w pkt 50 niniejszej opinii.

Wnioski

66. Wobec całości powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne skierowane przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy):

1) Artykuł 64 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie znajduje on zastosowania w odniesieniu do transakcji obejmującej jednorazowe świadczenie usług, za które podatnik pobiera wynagrodzenie rozłożone na raty.

[21] Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 23).

[22] Z zastrzeżeniem sytuacji, gdy na mocy przepisów szczególnych do jego zapłaty zobowiązane są inne osoby.

[23] Widać to wyraźnie chociażby w cytowanym przez sąd odsyłający wyroku z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), gdzie Trybunał wyraźnie uzależnia obowiązek zapłaty podatku od dokonania transakcji, ale nie od otrzymania zapłaty.

[24] Taką możliwość przewiduje § 13 ust. 1 pkt 1 lit. b) UStG w związku z jej § 20, lecz nie ma on zastosowania w postępowaniu głównym.

2) Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji, w której podatnik świadczący usługę o charakterze jednorazowym uzgodnił z usługobiorcą rozłożenie wynagrodzenia na raty, nie ma miejsca niewywiązywanie się z płatności w rozumieniu tego przepisu.