Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 2 maja 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 66 – Zdarzenie podatkowe i wymagalność podatku – Moment wykonania usług – Roboty budowlane i montażowe – Uwzględnienie momentu odbioru robót przewidzianego w umowie o świadczenie usług

W sprawie C-224/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 28 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 marca 2018 r., w postępowaniu:

Budimex S.A.

przeciwko

Ministrowi Finansów,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Levits (sprawozdawca) i P.G. Xuereb, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Budimex S.A. przez M. Militz, doradcę podatkowego,

– w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Siekierzyńską i N. Gossement, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: polski.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 66 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Budimex S.A. a Ministrem Finansów (Polska) w przedmiocie interpretacji indywidualnej, o której wydanie spółka ta zwróciła się do Ministra Finansów, dotyczącej daty wymagalności podatku od wartości dodanej (VAT) w związku z wykonaniem usług budowlanych lub budowlano-montażowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z motywem 24 dyrektywy VAT:

„Pojęcia »zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego« i »wymagalności VAT« powinny zostać zharmonizowane, aby wprowadzenie w życie i wszelkie późniejsze zmiany wspólnego systemu VAT mogły stać się skuteczne w tym samym terminie we wszystkich państwach członkowskich".

4 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy przewiduje, że opodatkowaniu VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

5 Artykuł 63 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

6 Artykuł 66 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi:

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

a) nie później niż z datą wystawienia faktury;

b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;

c) jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie nie później niż z upływem terminu wystawienia faktury ustalonego przez państwa członkowskie na mocy art. 222 akapit drugi, lub jeżeli państwo członkowskie nie ustaliło takiego terminu – w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego".

7 Zgodnie z art. 222 tej dyrektywy:

„W odniesieniu do dostaw towarów zrealizowanych na warunkach określonych w art. 138 lub świadczenia usług, za które VAT jest płatny przez usługobiorcę na mocy art. 196, faktura wystawiana jest nie później niż piętnastego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego.

W odniesieniu do innych dostaw towarów lub świadczenia usług państwa członkowskie mogą określać terminy, w których podatnicy muszą wystawić faktury".

Prawo polskie

8 Artykuł 19a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535) w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT") stanowi:

„1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7–11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

2. W odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę.

[…]

5. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą:

[…]

3) wystawienia faktury w przypadkach, o których mowa w art. 106b ust. 1, z tytułu:
   a) świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,

[…].

7. W przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 3 i 4, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności

[…]".

9 Artykuł 106b ust. 1 tej ustawy stanowi:

„Podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

1) sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

[…]".

10 Artykuł 106i ust. 3 rzeczonej ustawy ma następujące brzmienie:

„Fakturę wystawia się nie później niż:

30. dnia od dnia wykonania usług – w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a);

[…]”.

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

11 W odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej złożonej przez Budimex w przedmiocie daty wymagalności VAT związanego z pracami budowlanymi i budowlano-montażowymi wykonywanymi przez to przedsiębiorstwo, Minister Finansów wskazał w interpretacji z dnia 15 października 2014 r., że VAT jest wymagalny w momencie wystawienia przez spółkę faktury dokumentującej wykonanie tych prac lub, w jej braku, po upływie terminu 30 dni od daty rzeczywistego wykonania tych prac.

12 W tym względzie Minister Finansów podkreślił, że okoliczność, iż postanowienia umowne, na podstawie których są wykonywane prace budowlane i budowlano-montażowe, stanowią, że zamawiający powinien je zaakceptować w protokole odbioru, nie ma wpływu na datę wymagalności należnego VAT.

13 Spółka Budimex wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska) skargę na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 15 października 2014 r., w której podniosła, że formalność zaakceptowania wykonanych robót jest wyraźnie przewidziana w warunkach kontraktowych określonych przez Międzynarodową Federację Inżynierów Konsultantów (FIDIC), które regulują zawierane przez nią umowy, i stanowi w związku z tym integralną część każdej usługi budowlanej lub budowlano-montażowej. Wyrokiem z dnia 30 lipca 2015 r. skarga ta została oddalona.

14 Spółka Budimex zaskarżyła ten wyrok do sądu odsyłającego, który uważa, że rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym wymaga wykładni przepisów dyrektywy VAT, które zostały transponowane na mocy przepisów krajowych powołanych przez spółkę Budimex w skardze.

15 W tym względzie sąd odsyłający wyjaśnia, że rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu głównym zależy od wykładni pojęcia „wykonania usług” w rozumieniu art. 63 dyrektywy VAT. W szczególności powstaje pytanie, czy okoliczność, że usługę budowlaną lub budowlano-montażową uważa się na podstawie postanowień umownych za wykonaną dopiero po odbiorze robót przez zamawiającego, może mieć wpływ na określenie daty wymagalności VAT związanego z tą usługą.

16 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w sytuacji, w której strony transakcji uzgodniły, że dla wypłaty wynagrodzenia za roboty budowlane lub budowlano-montażowe niezbędne jest wyrażenie akceptacji ich wykonania przez zamawiającego w protokole odbioru tych robót, wykonanie usługi, o którym mowa w art. 63 [dyrektywy VAT], z tytułu takiej transakcji następuje w momencie faktycznego wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych, czy też momencie akceptacji wykonania tych robót przez zamawiającego, wyrażonej w protokole odbioru?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT podatek staje się wymagalny w momencie wykonania usług.

18 Artykuł 66 akapit pierwszy lit. c) tej dyrektywy uściśla jednak, że państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji, w określonym terminie, nie później niż z upływem terminu wystawienia faktury ustalonego przez państwa członkowskie, jeżeli faktura dotycząca świadczonych usług nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem.

19 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że polski ustawodawca skorzystał z uprawnienia przyznanego mu na mocy art. 66 dyrektywy VAT i przewidział w art. 19a ust. 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o VAT, że w wypadku braku wystawienia faktury lub wystawienia jej z opóźnieniem VAT staje się wymagalny z chwilą upływu terminu 30 dni od wykonania świadczenia usług.

20 W związku z tym poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT sprzeciwia się temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem formalny odbiór tej usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana, gdy – tak jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym – państwo członkowskie przewiduje, że podatek staje się wymagalny z upływem terminu rozpoczynającego bieg w dniu, w którym została wykonana usługa.

21 Należy przede wszystkim przypomnieć, że dyrektywa VAT ustanawia wspólny system VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji czynności podlegających opodatkowaniu (wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 39).

22 W szczególności motyw 24 tej dyrektywy wskazuje, że pojęcia „zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego" i „wymagalności VAT" powinny zostać zharmonizowane, aby wprowadzenie w życie i późniejsze zmiany wspólnego systemu VAT mogły stać się skuteczne w tym samym terminie. W związku z tym zamiarem ustawodawcy Unii było zharmonizowanie w możliwie najwyższym stopniu momentu powstania obowiązku podatkowego we wszystkich państwach członkowskich w celu zapewnienia jednolitego poboru tego podatku [wyrok z dnia 16 maja 2013 r., TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, pkt 31].

23 Zgodnie z art. 63 tej dyrektywy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie wykonania usług.

24 Zgodnie z art. 66 akapit pierwszy lit. c) tej dyrektywy państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem.

25 W niniejszej sprawie art. 19a ust. 5 i 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o VAT przewiduje, że wówczas, gdy faktura nie została wystawiona w terminie 30 dni od wykonania usługi, podatek staje się wymagalny.

26 Strony postępowania głównego nie zgadzają się co do momentu, w którym zostały wykonane usługi realizowane przez Budimex, przy czym spółka ta podniosła, że z uwagi na postanowienia znajdujące się w zawieranych przez nią umowach moment ten może nastąpić dopiero po odbiorze robót przez zamawiającego, niezależnie od okoliczności, że zostały one faktycznie wykonane wcześniej.

27 O ile prawdą jest, że w odniesieniu do świadczenia usług budowlanych lub montażowych są one powszechnie uważane za wykonane w dacie materialnego zakończenia robót, to jednak dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji podlegającej opodatkowaniu" w rozumieniu dyrektywy VAT rzeczywistość gospodarcza i handlowa stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT, które należy uwzględnić (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 43).

28 W tym kontekście orzeczono, że właściwe postanowienia umowne stanowią czynnik, który należy wziąć pod uwagę przy określaniu usługodawcy i usługobiorcy w ramach transakcji „świadczenia usług" w rozumieniu dyrektywy VAT (wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 43).

29 Nie można zatem wykluczyć, że biorąc pod uwagę postanowienia umowne odzwierciedlające rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana, usługa ta może zostać uznana za wykonaną dopiero po dacie materialnego zakończenia usługi, w następstwie spełnienia pewnych warunków nierozerwalnie związanych z usługą i mających decydujące znaczenie dla zapewnienia jej kompletności.

30 W tym względzie należy przypomnieć, że świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż zapłata otrzymana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości za wyodrębnioną usługę świadczoną usługobiorcy (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W niniejszej sprawie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że postanowienia sformułowane w umowach zawartych przez skarżącą w postępowaniu głównym przewidują prawo zamawiającego do zweryfikowania zgodności wykonanych prac budowlanych lub budowlano-montażowych, zanim zostaną one zaakceptowane, i obowiązek usługodawcy polegający na dokonaniu koniecznych zmian, by rezultat rzeczywiście odpowiadał temu, co zostało uzgodnione. W tym względzie spółka Budimex podniosła w swoich uwagach na piśmie, że często było dla niej niemożliwe określenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego przed odbiorem robót przez zamawiającego.

32 Po pierwsze, w związku z tym, że warunek, jakim jest sporządzenie protokołu odbioru przez zamawiającego następuje dopiero po upływie terminu, który jest mu przyznany na zgłoszenie usługodawcy ewentualnych wad, które powinien on skorygować, by usługa budowlana lub budowlano-montażowa była zgodna z uzgodnieniami, nie można wykluczyć, że wspomniana usługa nie zostanie całkowicie wykonana przed owym odbiorem.

33 Po drugie, należy przypomnieć, że podstawę opodatkowania odpłatnego świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 33).

34 W konsekwencji w zakresie, w jakim nie jest możliwe określenie wynagrodzenia należnego od usługobiorcy przed dokonaniem przez niego odbioru usług budowlanych lub budowlano-montażowych, podatek od tych usług nie może stać się wymagalny przed owym odbiorem.

35 W tych okolicznościach i w zakresie, w jakim odbiór robót został uzgodniony w umowie o świadczenie usług – w sytuacji gdy tego rodzaju warunek odzwierciedla normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której jest dokonywana usługa, co podlega zweryfikowaniu przez sąd odsyłający – należy uznać, że formalność ta jest jako taka objęta usługą i że w związku z tym jest ona decydująca dla uznania, że owa usługa została rzeczywiście wykonana.

36 Należy dodać, że inne formalności, takie jak w szczególności sporządzenie formalnego rozliczenia poniesionych kosztów lub ostatecznego świadectwa płatności, wymienione we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, nie mogą mieć znaczenia dla określenia momentu, w którym usługa jest wykonywana, ponieważ nie są one jako takie objęte usługą i w związku z tym nie są decydujące dla stwierdzenia, że została ona rzeczywiście dokonana.

37 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem formalny odbiór tej usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana, gdy – tak jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym – państwo członkowskie przewiduje, że podatek staje się wymagalny z upływem terminu rozpoczynającego bieg w dniu, w którym została wykonana usługa, jeżeli, po pierwsze, formalność odbioru została uzgodniona przez strony w umowie wiążącej je postanowieniami umownymi odzwierciedlającymi rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana i, po drugie, formalność ta stanowi materialne zakończenie usługi i ustala ostatecznie wysokość należnego świadczenia wzajemnego, co podlega zweryfikowaniu przez sąd odsyłający.

W przedmiocie kosztów

38 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem formalny odbiór tej usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana, gdy – tak jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym – państwo członkowskie przewiduje, że podatek staje się wymagalny z upływem terminu rozpoczynającego bieg w dniu, w którym została wykonana usługa, jeżeli, po pierwsze, formalność odbioru została uzgodniona przez strony w umowie wiążącej je postanowieniami umownymi odzwierciedlającymi rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana i, po drugie, formalność ta stanowi materialne zakończenie usługi i ustala ostatecznie wysokość należnego świadczenia wzajemnego, co podlega zweryfikowaniu przez sąd odsyłający.

von Danwitz Levits Xuereb

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 2 maja 2019 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes siódmej izby
T. von Danwitz