Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

2 май 2019 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 66 — Данъчно събитие и изискуемост на данъка — Момент на доставяне на услугите — Строителни и строително-монтажни работи — Отчитане на момента на приемането на работите, предвидено в договора за предоставяне на услуги“

По дело C-224/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 28 ноември 2017 г., постъпил в Съда на 28 март 2018 г., в рамките на производство по дело

Budimex S.A.

срещу

Minister Finansów,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: T. von Danwitz, председател на състава, E. Levits (докладчик) и P. G. Xuereb, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Budimex S.A., от M. Militz, doradca podatkowy,

– за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,

– за Европейската комисия, от M. Siekierzyńska и N. Gossement, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: полски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 66 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Budimex S.A. и Minister Finansów (министър на финансите, Полша) по повод на писмени указания, издадени от министъра на финансите по искане на това дружество и отнасящи се до момента на изискуемост на данъка върху добавената стойност (ДДС) във връзка с извършването на строителни или строително-монтажни работи.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съображение 24 от Директивата за ДДС гласи:

„Понятията за данъчно събитие и за изискуемостта на данъчно задължение по ДДС трябва да бъдат хармонизирани, ако въвеждането на общата система на ДДС и всякакви последващи изменения на същата трябва да влязат в сила едновременно във всички държави членки“.

4 Член 2, параграф 1, буква в) от Директивата предвижда, че на облагане с ДДС подлежи „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

5 Член 63 от посочената директива гласи:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

6 Член 66, първа алинея от Директивата за ДДС гласи:

„Чрез дерогация от членове 63, 64 и 65 държавите членки могат да предвидят, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица в някой от следните моменти:

а) не по-късно от момента на издаването на фактурата;

б) не по-късно от момента на получаването на плащането;

в) ако не е издадена фактура или ако фактурата е издадена на по-късна дата, в рамките на определен срок, не по-късно от изтичането на срока за издаване на фактури, наложен от държавите членки съгласно член 222, втора алинея или когато държавата членка не е наложила такъв срок, в рамките на определен срок от датата на данъчното събитие“.

7 Член 222 от Директивата гласи:

„За доставките на стоки, извършени в съответствие с посочените в член 138 условия, или за доставките на услуги, за които съгласно член 196 клиентът плаща ДДС, фактура се издава не по-късно от 15-ия ден от месеца, следващ този, през който е възникнало данъчното събитие.

За други доставки на стоки или услуги държавите членки могат да налагат на данъчнозадължените лица срок за издаване на фактурите“.

Полското право

8 Член 19a от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U., 2004 г., бр. 54, позиция 535), в меродавната му за спора в главното производство редакция (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„1. Данъчното задължение възниква в момента на доставянето на стоката или услугата, освен в случаите по параграфи 5 и 7—11, член 14, параграф 6, член 20 и член 21, параграф 1.

2. При услуги, чието изпълнение се приема на етапи, услугата се смята за доставена и когато е изпълнен отделен етап, за който е уговорено плащане.

[…]

5. Данъчното задължение възниква:

[…]

3) в момента на издаването на фактурата в случаите по член 106b, параграф 1, за:
   a) доставките на строителни или строително-монтажни услуги;

[…]

7. В случаите по параграф 5, точки 3 и 4, ако данъчнозадълженото лице не издаде фактура или ако я е издало късно, данъчното задължение възниква с изтичането на сроковете за издаване на фактури по член 106i, параграфи 3 и 4, или, ако няма определен срок, с изтичането на срока за плащане.

[…]“.

9 Член 106b, параграф 1 от този закон гласи:

„Данъчнозадълженото лице е длъжно да издава фактура:

1) за всяка продажба и доставка на стоки и услуги по член 106a, точка 2, които извършва за друго лице, данъчнозадължено за този данък, данъка върху добавената стойност или друг подобен данък, или за юридическо лице, което не е данъчнозадължено;

[…]“.

10 Член 106i, параграф 3 от посочения закон гласи:

„Фактурата се издава не по-късно от:

30 дни след доставянето на услугите — в случаите по член 19a, параграф 5, точка 3), буква a);

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

11 По запитване на Budimex относно момента на изискуемост на ДДС във връзка със извършваните от това дружество строителни и строително-монтажни работи, на 15 октомври 2014 г. министърът на финансите издава писмени указания, в които приема, че ДДС е изискуем от момента, в който изпълнителят издаде фактурата за съответните работи, а ако не е издадена фактура — с изтичането на 30-дневен срок от момента на действителното извършване на тези работи.

12 В това отношение министърът на финансите подчертава, че за момента на изискуемост на дължимия ДДС е без значение обстоятелството, че съгласно договорните клаузи, въз основа на които се извършват строителните и строително-монтажните работи, възложителят на тези работи трябва да ги одобри с приемно-предавателен протокол.

13 Budimex подава жалба до Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава, Полша) против издадените от министъра писмени указания от 15 октомври 2014 г., като поддържа, че формалността по одобряване на извършените работи е изрично предвидена в Договорните условия на Международната федерация на инженерите консултанти (ФИДИК), които уреждат сключваните от него договори, и че затова тя е неразделна част от всяка извършвана от него строителна или строително-монтажна услуга. С решение от 30 юли 2015 г. тази жалба е отхвърлена.

14 Budimex подава касационна жалба против това решение до запитващата юрисдикция, която преценява, че за решаването на спора в главното производство е необходимо тълкуване на разпоредбите на Директивата за ДДС, които са транспонирани с изтъкнатите в жалбата на Budimex национални разпоредби.

15 В това отношение запитващата юрисдикция пояснява, че изходът на спора в главното производство зависи от тълкуването на понятието „доставени услуги“ по смисъла на член 63 от Директивата за ДДС. По-конкретно, поставя се въпросът дали обстоятелството, че съгласно договорните клаузи строителната или строително-монтажната услуга не се счита за извършена, докато възложителят не приеме работите, може да е от значение за определянето на момента на изискуемост на свързания с услугата ДДС.

16 В този контекст Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Когато страните по сделката са уговорили, че заплащането на възнаграждението за строителните или строително-монтажните работи предполага възложителят да е приел изпълнението в приемно-предавателния протокол за тези работи, в кой момент обхванатата от тази сделка услуга е доставена по смисъла на член 63 от [Директивата за ДДС]: в момента на фактическото изпълнение на строителните или строително-монтажните работи или в момента на приемането на изпълнението на тези работи от възложителя, отразено в приемно-предавателния протокол?“.

По преюдициалния въпрос

17 В самото начало следва да се припомни, че съгласно член 63 от Директивата за ДДС данъкът става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

18 В член 66, първа алинея, буква в) от Директивата обаче се пояснява, че държавите членки могат да предвидят, че по отношение на някои сделки данъкът става изискуем в рамките на определен срок, не по-късно от изтичането на срока за издаване на фактури, наложен от държавите членки, в случай че за предоставените услуги не е издадена фактура или фактурата е издадена късно.

19 В настоящия случай от акта за преюдициално запитване личи, че полският законодател е използвал възможността, която му предоставя член 66 от Директивата за ДДС, и в член 19a, параграф 7 във връзка с член 106i, параграф 3 от Закона за ДДС е предвидил, че ако не е издадена фактура или ако фактурата е издадена късно, ДДС става изискуем с изтичането на 30-дневен срок от доставянето на услугите.

20 Следователно с въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 66, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС допуска в случай на неиздаване или късно издаване на фактурата за предоставената услуга формалното приемане на услугата да се смята за момента, в който тя е доставена, когато, както в случая в главното производство, държавата членка предвижда, че данъкът става изискуем с изтичането на определен срок, който започва да тече от деня на доставяне на услугата.

21 Най-напред следва да се припомни, че Директивата за ДДС установява обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне на облагаемите сделки (решение от 20 юни 2013 г., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 39).

22 По-точно, в съображение 24 от Директивата се пояснява, че понятията „данъчно събитие“ и „изискуемост“ на данъка трябва да са хармонизирани, ако въвеждането на общата система на ДДС и всякакви последващи изменения на същата трябва да влизат в сила едновременно. В този смисъл законодателят на Съюза е искал в максимална степен да хармонизира датата, от която възниква данъчното задължение във всички държави членки, за да гарантира еднаквото събиране на данъка (решение от 16 май 2013 г., TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, т. 31).

23 Съгласно член 63 от Директивата данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

24 В съответствие с член 66, първа алинея, буква в) от Директивата държавите членки могат да предвидят, че по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица данъкът става изискуем в определен срок, считано от настъпването на данъчното събитие, в случай че не е издадена фактура или фактурата е издадена късно.

25 В настоящия случай член 19a, параграфи 5 и 7 във връзка с член 106i, параграф 3 от Закона за ДДС предвижда, че когато фактурата не е издадена в 30-дневен срок от доставянето на услугите, данъкът става изискуем.

26 Страните в главното производство спорят относно момента, в който са доставени извършваните от Budimex услуги, като това дружество твърди, че поради договорните клаузи, съдържащи се в сключваните от него договори, този момент може да настъпи едва след приемането на работите от възложителя, независимо че те са реално извършени по-рано.

27 Наистина, когато става дума за строителни или строително-монтажни услуги, обикновено те се смятат за доставени в момента на реалното завършване на работите, но това не променя факта, че за целите на квалифицирането на дадена сделка като „облагаема“ по смисъла на Директивата за ДДС действителното икономическо и търговско положение представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС, който следва да се отчита (вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2018 г., MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, т. 43).

28 В този контекст е постановено, че релевантните договорни клаузи представляват един от елементите, които следва да се вземат под внимание при установяване на доставчика и получателя по сделка за „доставка на услуги“ по смисъла на Директивата за ДДС (решение от 20 юни 2013 г., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 43).

29 Следователно не е изключено, като се вземат под внимание договорни клаузи, отразяващи действителното икономическо и търговско положение в областта, в която се извършва услугата, тази услуга да може да се смята за доставена едва на етап след момента на реалното ѝ завършване — след като се изпълнят някои условия, неразривно свързани с услугата и определящи за осигуряването на нейната цялост.

30 В това отношение следва да се припомни, че доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на определяема услуга, предоставена на получателя (решение от 2 юни 2016 г., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, т. 26 и цитираната съдебна практика).

31 В настоящия случай от дадените от запитващата юрисдикция пояснения личи, че договорните клаузи, съставляващи част от сключваните от жалбоподателя в главното производство договори, предвиждат право на възложителя да се увери в съответствието на извършените строителни или строително-монтажни работи, преди да ги приеме, и задължение за изпълнителя да извърши необходимите промени, така че резултатът действително да съответства на уговореното. В това отношение в писменото си становище Budimex изтъква, че често му е невъзможно да определи данъчната основа и размера на дължимия данък, преди възложителят да е приел работите.

32 От една страна обаче, щом условието, каквото е изготвянето на приемно-предавателен протокол от възложителя, настъпва едва с изтичането на предоставения на възложителя срок за уведомяване на изпълнителя за евентуалните дефекти, които изпълнителят е длъжен да отстрани, за да приведе строителната или строително-монтажната услуга в съответствие с уговореното, не е изключено тази услуга да не е изцяло доставена преди приемането на работите.

33 От друга страна, следва да се припомни, че данъчната основа за възмездните доставки на услуги е размерът на действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация във връзка с тях (решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 33).

34 Ето защо, доколкото не би било възможно дължимата от получателя на услугата насрещна престация да се определи, преди той да приеме строителната или строително-монтажната услуга, данъкът за тези услуги не може да е изискуем преди приемането им.

35 При такива обстоятелства, щом приемането на работите е уговорено в договора за предоставяне на услугите, като това условие отразява съществуващите норми и стандарти в областта, в която се извършва услугата, което запитващата юрисдикция следва да провери, трябва да се приеме, че тази формалност е сама по себе си част от услугата и съответно е определяща, за да се приеме, че услугата действително е доставена.

36 Следва да се добави, че други споменати в преюдициалното запитване формалности като например изготвянето на формална разходна сметка или на сертификат за крайно плащане не биха могли да са от значение за определянето на момента на доставяне на услугата, доколкото не са част от услугата като такава и съответно не са определящи, за да се констатира, че тя действително е предоставена.

37 По всички изложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 66, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска в случай на неиздаване или късно издаване на фактурата за предоставената услуга формалното приемане на услугата да се смята за момента, в който услугата е доставена, когато, както в случая в главното производство, държавата членка предвижда, че данъкът става изискуем с изтичането на определен срок, който започва да тече от деня на доставяне на услугата, при положение че, от една страна, формалността по приемането е уговорена от страните в обвързващия ги договор съгласно договорни клаузи, отговарящи на действителното икономическо и търговско положение в областта, в която се извършва услугата, и от друга страна, тази формалност отговаря на реалното завършване на услугата и окончателно определя размера на дължимата насрещна престация, което запитващата юрисдикция следва да провери.

По съдебните разноски

38 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

Член 66, първа алинея, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г., трябва да се тълкува в смисъл, че допуска в случай на неиздаване или късно издаване на фактурата за предоставената услуга формалното приемане на услугата да се смята за момента, в който услугата е доставена, когато, както в случая в главното производство, държавата членка предвижда, че данъкът става изискуем с изтичането на определен срок, който започва да тече от деня на доставяне на услугата, при положение че, от една страна, формалността по приемането е уговорена от страните в обвързващия ги договор съгласно договорни клаузи, отговарящи на действителното икономическо и търговско положение в областта, в която се извършва услугата, и от друга страна, тази формалност отговаря на реалното завършване на услугата и окончателно определя размера на дължимата насрещна престация, което запитващата юрисдикция следва да провери.

Подписи