Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 2 maj 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 66 – Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet – Den tidpunkt då tillhandahållandet av tjänsterna äger rum – Byggnads- och monteringsarbeten – Beaktande av den tidpunkt för godkännandet av byggarbetet som föreskrivs i avtalet om tillhandahållande av tjänsterna”

I mål C-224/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 28 november 2017, som inkom till domstolen den 28 mars 2018, i målet

Budimex SA.

mot

Minister Finansów,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna E. Levits (referent) och P.G. Xuereb,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Budimex SA, genom M. Militz, doradca podatkowy,

– Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom M. Siekierzyńska och N. Gossement, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: polska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 66 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Budimex SA och Minister Finansów (finansministern, Polen) om ett förhandsbesked i skattefrågor som detta bolag hade ansökt om hos finansministern angående det datum då mervärdesskatt för bygg- eller monteringstjänster blir utkrävbar.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skäl 24 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Begreppen ’beskattningsgrundande händelse’ och ’mervärdesskattens utkrävbarhet’ bör harmoniseras för att införandet av det gemensamma mervärdesskattesystemet och eventuella senare ändringar av detta system skall kunna få verkan samtidigt i alla medlemsstater.”

4 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska ”[t]illhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” vara föremål för mervärdesskatt.

5 Artikel 63 i direktivet har följande lydelse:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

6 I artikel 66 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

a) Senast när fakturan utfärdas.

b) Senast vid mottagandet av betalningen.

c) Om någon faktura inte har utfärdats eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven tid, dock senast vid utgången av den tidsfrist för utfärdande av fakturor som medlemsstaterna föreskriver i enlighet med artikel 222 andra stycket eller om ingen sådan tidsfrist har föreskrivits av medlemsstaten, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.”

7 I artikel 222 i detta direktiv föreskrivs följande:

”För leveranser av varor som utförs i enlighet med villkoren i artikel 138 eller tillhandahållande av tjänster för vilka förvärvaren ska betala mervärdesskatt enligt artikel 196 ska en faktura utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen inträffade.

För andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster får medlemsstaterna fastställa tidsfrister för beskattningsbara personers utfärdande av fakturor.”

Polsk rätt

8 I 19a § i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2004, nr 54, position 535), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), föreskrivs följande:

”1. Mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum; dock med de undantag som föreskrivs i punkterna 5 och 7–11, liksom i 14 § punkt 6, 20 § och 21 § punkt 1.

2. Vid delvis mottagna tjänster anses en tjänst som tillhandahållen om en del av tjänsten för vilken en betalning är avsedd tillhandahålls.

…

5. Skattskyldigheten inträder

…

3) vid utfärdandet av fakturan i de fall som avses i 106b § punkt 1 för
a) tillhandahållande av bygg- eller monteringstjänster.

…

7. I de fall som avses i 5 § punkterna 3 och 4 ska, om den beskattningsbara personen inte har utfärdat en faktura eller utfärdat den för sent, skattskyldigheten anses uppkomma vid utgången av tidsfristerna för utfärdande av de fakturor som avses i 106i § punkterna 3 och 4 eller, om det inte finns någon tidsfrist, när betalningsfristen löper ut.

…”

9 I 106b § punkt 1 i samma lag föreskrivs följande:

”Den beskattningsbara personen är skyldig att utfärda en faktura

1) vid all försäljning och leverans av varor och tillhandahållande av tjänster vilka omfattas av 106a § led 2 som denne företar till förmån för en annan beskattningsbar person, eller annat rättssubjekt som är skyldigt att betala mervärdesskatt eller annan liknande skatt eller till förmån för en juridisk person som inte är en beskattningsbar person.

…”

10 I 106i § punkt 3 i nämnda lag föreskrivs följande:

”Fakturan ska utfärdas senast

30 dagar efter det att tjänsten tillhandahållits – i det fall som avses i 19a § punkt 5 led 3 a,

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 Efter det att Budimex lämnat in en ansökan om förhandsbesked i skattefrågor angående när mervärdesskatten för de byggnads- och monteringsarbeten som detta företag utför blir utkrävbar, uppgav finansministern i sitt svar av den 15 oktober 2014 att mervärdesskatten är utkrävbar vid den tidpunkt då uppdragstagaren utfärdar fakturan för detta arbete eller, om denna inte utfärdas, efter 30 dagar från det datum då nämnda arbeten faktiskt slutförts.

12 Finansministern betonade härvidlag att den omständigheten att de avtalsvillkor på grundval av vilka bygg- och monteringsarbetet utförs kräver att byggherren som beställt dessa arbetet ska godkänna dem genom ett mottagningsprotokoll, inte påverkar det datum då den mervärdesskatt som ska betalas blir utkrävbar.

13 Budimex överklagade finansministerns svar av den 15 oktober 2014 till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Regionala förvaltningsdomstolen i Warszawa, Polen) och anförde att formaliteten för godkännande av det utförda byggarbetet uttryckligen föreskrivs i de villkor som fastställts av International Federation of Consulting Engineers (FIDIC), som reglerar de avtal som Budimex ingår, och att denna formalitet därför utgör en integrerad del av varje bygg- eller monteringstjänst som bolaget tillhandahåller. Överklagandet ogillades genom dom av den 30 juli 2015.

14 Budimex överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen, som anser att lösningen av tvisten i det nationella målet kräver en tolkning av bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, vilka de nationella bestämmelser som åberopats av Budimex i överklagandet införlivar med den nationella rättsordningen.

15 Den hänskjutande domstolen har härvidlag angett att lösningen i det nationella målet är beroende av tolkningen av begreppet ”tillhandahållandet av tjänsterna” i den mening som avses i artikel 63 i mervärdesskattedirektivet. I synnerhet uppstår frågan huruvida den omständigheten att en bygg- eller monteringstjänst enligt avtalsvillkoren anses genomförd först efter det att byggarbetet har godkänts av byggherren kan påverka fastställandet av vilken dag mervärdesskatten för denna tjänst blir utkrävbar.

16 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska, i ett fall då parterna i en transaktion har avtalat ett en förutsättning för betalning av ersättning för byggnads- och monteringstjänster är att beställaren avger en förklaring om godkännande av prestationernas utförande i ett mottagningsprotokoll som avser de aktuella tjänsterna, tillhandhållandet av tjänsten i den mening som avses i artikel 63 i [mervärdesskattedirektivet] på grundval av en sådan transaktion, anses ske vid tidpunkten för det faktiska tillhandahållandet av byggnads- och monteringstjänster, eller vid tidpunkten för beställarens godkännande av utförandet av dessa prestationer vilken noterats i mottagningsprotokollet?”

Prövning av tolkningsfrågan

17 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet blir mervärdesskatten utkrävbar vid den tidpunkt då tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

18 Av artikel 66 första stycket led c i direktivet följer emellertid att medlemsstaterna får föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner blir utkrävbar inom en angiven tid, dock senast vid utgången av den tidsfrist för utfärdande av fakturor som medlemsstaterna föreskriver, om någon faktura inte har utfärdats för tillhandahållandet av tjänsterna eller om fakturan utfärdas för sent.

19 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den polska lagstiftaren har använt sig av den valmöjlighet som denne har enligt artikel 66 i mervärdesskattedirektivet genom att i 19a § punkt 7 jämförd med 106i § punkt 3 i mervärdesskattelagen föreskriva att om någon faktura inte utfärdas eller om fakturan utfärdas för sent blir mervärdesskatten utkrävbar vid utgången av en period på 30 dagar efter det att tillhandahållandet av tjänsterna har ägt rum.

20 Den nationella domstolen har följaktligen ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 66 första stycket c i mervärdesskattedirektivet, för det fall någon faktura inte utfärdas för tillhandahållandet av en tjänst, eller fakturan utfärdas för sent, utgör hinder för att tillhandahållandet anses ha ägt rum vid tidpunkten för det formella godkännandet av tillhandahållandet, om medlemsstaten, som i det nationella målet, föreskriver att skatten blir utkrävbar vid utgången av en period som börjar löpa den dag då tjänsten tillhandahålls.

21 Genom mervärdesskattedirektivet har det inrättats ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket bland annat grundar sig på en enhetlig definition av vad som utgör skattepliktiga transaktioner (dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 39).

22 I synnerhet anges det i skäl 24 i direktivet att begreppen ”beskattningsgrundande händelse” och ”mervärdesskattens utkrävbarhet” bör harmoniseras för att införandet av det gemensamma mervärdesskattesystemet och eventuella senare ändringar av detta system ska kunna få verkan samtidigt. Unionslagstiftaren har således avsett att i största möjliga utsträckning harmonisera den dag då skattskyldighet inträder i samtliga medlemsstater för att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på ett enhetligt sätt (dom av den 16 maj 2013, TNT Express Worldwide (Polen), C-169/12, EU:C:2013:314, punkt 31).

23 I artikel 63 i direktivet föreskrivs att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och att mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

24 Enligt artikel 66 första stycket c i direktivet får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar inom en angiven period från dagen för den beskattningsbara händelsen, om någon faktura inte utfärdas eller om fakturan utfärdas för sent.

25 I förevarande fall följer det av 19a § punkterna 5 och 7 i lagen om mervärdesskatt jämförd med 106i § punkt 3 i samma lag att skatten blir utkrävbar om en faktura inte har utfärdats inom 30 dagar från tillhandahållandet av tjänsterna.

26 Parterna i det nationella målet är oense om vid vilken tidpunkt Budimex tillhandahållande av tjänsterna har ägt rum. Budimex har gjort gällande att avtalsvillkoren i de avtal som bolaget ingått innebär att tillhandahållandet inte kan anses ha ägt rum förrän byggherren har godkänt byggarbetet, oberoende av det faktum att detta arbete fysiskt har utförts vid en tidigare tidpunkt.

27 Även om det är riktigt att tillhandahållandet av bygg- och monteringstjänster i allmänhet anses ha ägt rum den dag då arbetena fysiskt avslutas, gäller icke desto mindre att vid kvalificeringen av en transaktion som en ”beskattningsbar transaktion” i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt som måste beaktas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 43).

28 I detta sammanhang har domstolen funnit att de tillämpliga avtalsvillkoren är en omständighet som ska beaktas vid fastställandet av vem som är tillhandahållare och mottagare vid en transaktion avseende ”tillhandahållande av tjänster” i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet (dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 43).

29 Med hänsyn till de avtalsvillkor som återspeglar de ekonomiska och affärsmässiga förhållandena på det område där tjänsten tillhandahålls, kan det således inte uteslutas att tillhandahållandet kan anses ha ägt rum först i ett senare skede efter det fysiska slutförandet av tillhandahållandet, efter det att vissa villkor som är oupplösligen förbundna med tjänsten har uppfyllts vilka är av avgörande betydelse för att säkerställa att tjänsten har tillhandahållits i sin helhet.

30 I detta avseende ska det erinras om att ett tillhandahållande av tjänster är skattepliktigt endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tillhandahållaren av tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för en individualiserbar tjänst som tillhandahålls mottagaren (dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

31 I förevarande mål framgår det av de upplysningar som lämnats av den nationella domstolen att avtalsvillkoren i de avtal som Budimex ingått inbegriper en rätt för byggherren att kontrollera att de bygg- eller monteringsarbeten som utförts överensstämmer med kraven innan vederbörande godkänner dem, samt en skyldighet för tillhandahållaren att göra nödvändiga ändringar så att resultatet faktiskt motsvarar det som överenskommits. Härvidlag har Budimex i sina skriftliga yttranden gjort gällande att det i många fall var omöjligt för bolaget att fastställa beskattningsunderlaget och det skattebelopp som skulle betalas innan byggherren hade godkänt byggarbetena.

32 Förutsatt att byggherrens upprättande av ett mottagningsprotokoll sker först i slutet av den tidsfrist denne har för att underrätta tillhandahållaren om eventuella defekter, som den sistnämnde måste korrigera för att bygg- eller monteringstjänsten ska vara i överensstämmelse med vad som överenskommits, kan det inte uteslutas att denna tjänst inte har tillhandahållits i sin helhet innan ett sådant godkännande sker.

33 Vidare ska det erinras om att beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av en tjänst som utförs mot ersättning är den faktiska ersättning som den beskattningsbara personen erhåller (dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33).

34 I den mån det inte är möjligt att fastställa den ersättning som tjänstemottagaren är skyldig att erlägga innan denne godkänt bygg- eller monteringsarbetet, kan således skatten på dessa tjänster inte vara utkrävbar före godkännandet.

35 Under dessa omständigheter och förutsatt att godkännandet av arbetet har överenskommits i avtalet om tillhandahållandet av tjänster, och ett sådant förfarande återspeglar de normer och standarder som är sedvanliga på det område inom vilket tjänsten tillhandahålls – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa – finner domstolen att denna formalitet i sig är en del av tjänsten och att den därför är avgörande för att anse att denna tjänst faktiskt har tillhandahållits.

36 Det bör tilläggas att andra formaliteter, t.ex. upprättandet av en formell redovisning av de kostnader som uppstått eller ett slutligt intyg om betalning, som det hänvisas till i ansökan om förhandsavgörande, inte kan vara relevanta för fastställandet av den tidpunkt då tjänsten tillhandahölls, eftersom de inte är en del av tjänsten som sådan och därmed inte är avgörande för att fastställa att tjänsten faktiskt har tillhandahållits.

37 Mot denna bakgrund ska den hänskjutna frågan besvaras enligt följande: Artikel 66 första stycket c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att för det fall någon faktura inte utfärdas för tillhandahållandet av en tjänst, eller fakturan utfärdas för sent, utgör denna bestämmelse inte hinder för att tillhandahållandet anses ha ägt rum vid tidpunkten för det formella godkännandet av tillhandahållandet, om medlemsstaten, som i det nationella målet, föreskriver att skatten blir utkrävbar vid utgången av en period som börjar löpa den dag då tjänsten tillhandahålls. Detta gäller under förutsättning att dels formaliteterna kring godkännandet har avtalats av parterna på så sätt att de är bundna enligt avtalsvillkor som återspeglar de ekonomiska och affärsmässiga förhållandena på det område där tjänsten tillhandahålls, dels att denna formalitet motsvarar det fysiska slutförandet av tjänsten och slutgiltigt fastställer beloppet på den ersättning som ska betalas, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.

Rättegångskostnader

38 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Mot denna bakgrund ska den hänskjutna frågan besvaras enligt följande: Artikel 66 första stycket c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, ska tolkas så, att för det fall någon faktura inte utfärdas för tillhandahållandet av en tjänst, eller fakturan utfärdas för sent, utgör denna bestämmelse inte hinder för att tillhandahållandet anses ha ägt rum vid tidpunkten för det formella godkännandet av tillhandahållandet, om medlemsstaten, som i det nationella målet, föreskriver att skatten blir utkrävbar vid utgången av en period som börjar löpa den dag då tjänsten tillhandahålls. Detta gäller under förutsättning att dels formaliteterna kring godkännandet har avtalats av parterna på så sätt att de är bundna enligt avtalsvillkor som återspeglar de ekonomiska och affärsmässiga förhållandena på det område där tjänsten tillhandahålls, dels att denna formalitet motsvarar det fysiska slutförandet av tjänsten och slutgiltigt fastställer beloppet på den ersättning som ska betalas, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.

Underskrifter