Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

2. maj 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 66 – afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald – det tidspunkt, hvor levering af ydelser finder sted – bygge- og monteringsarbejder – hensyntagen til det i kontrakten om levering af ydelser fastsatte tidspunkt for godkendelse af arbejderne«

I sag C-224/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 28. november 2017, indgået til Domstolen den 28. marts 2018, i sagen

Budimex S.A.

mod

Minister Finansów,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne E. Levits (refererende dommer) og P.G. Xuereb,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Budimex S.A. ved doradca podatkowy M. Militz,

– den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved M. Siekierzyńska og N. Gossement, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: polsk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 66 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Budimex S.A. og Minister Finansów (finansministeren, Polen) vedrørende den forhåndsbesked, som dette selskab havde anmodet finansministeren om vedrørende tidspunktet for merværdiafgiftens (moms) forfald for udførelse af bygge- eller monteringsarbejder.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets 24. betragtning er affattet således:

»Begreberne afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald bør harmoniseres, så iværksættelsen og senere ændringer af det fælles momssystem får virkning fra samme dato i alle medlemsstater.«

4 Ifølge direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), er »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, momspligtig.

5 Nævnte direktivs artikel 63 har følgende ordlyd:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

6 Momsdirektivets artikel 66, stk. 1, bestemmer:

»Uanset artikel 63, 64 og 65 kan medlemsstaterne bestemme, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder på et af følgende tidspunkter:

a) senest ved udstedelsen af faktura

b) senest når vederlaget indgår

c) såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne udstedes for sent, inden for en specificeret frist, som senest er ved udløbet af den frist for udstedelse af fakturaer, der er pålagt af medlemsstaterne i medfør af artikel 222, stk. 2, eller såfremt en sådan frist ikke er pålagt af medlemsstaten, inden for en specificeret frist fra datoen for afgiftspligten.«

7 Direktivets artikel 222 har følgende ordlyd:

»For leveringer af varer, der foretages på de i artikel 138 fastsatte betingelser, eller for leveringer af ydelser, for hvilke kunden er afgiftspligtig i medfør af artikel 196, skal der udstedes en faktura senest den femtende dag i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten er indtrådt.

For andre leveringer af varer eller ydelser kan medlemsstaterne pålægge afgiftspligtige personer tidsfrister for udstedelse af fakturaer.«

Polsk ret

8 Artikel 19a i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2004, nr. 54, pos. 535) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (»herefter momsloven«), lyder således:

»1. Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted, med forbehold af stk. 5 og stk. 7-11 samt af artikel 14, stk. 6, artikel 20 og artikel 21, stk. 1.

2. I tilfælde af delvist leverede ydelser anses en ydelse også for leveret, når der leveres en del af ydelsen, for hvilken der er fastsat en betaling.

[…]

5. Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt:

[…]

3) hvor der udstedes en faktura i de i artikel 106b, stk. 1, anførte tilfælde vedrørende
   a) levering af bygge- eller monteringsarbejder

[…]

7. I de tilfælde, der er omhandlet i stk. 5, nr. 3 og 4, såfremt den afgiftspligtige ikke har udstedt en faktura eller har udstedt den for sent, indtræder afgiftspligten på tidspunktet for udløbet af fristerne for fakturaernes udstedelse fastsat i artikel 106i, stk. 3 og 4, eller, såfremt der ikke er fastsat nogen frist, ved udløbet af fristen for betaling.

[…]«

9 Denne lovs artikel 106b, stk. 1, bestemmer:

»Den afgiftspligtige har pligt til at udstede en faktura, der dokumenterer:

1) salget og leveringen af varer og ydelser, der er omfattet af artikel 106a, nr. 2, som den afgiftspligtige foretager til en anden afgiftspligtig, der er undergivet afgift, moms eller en tilsvarende afgift, eller til en juridisk person, der ikke er afgiftspligtig.

[…]«

10 Nævnte lovs artikel 106i, stk. 3, har følgende ordlyd:

»Der skal udstedes en faktura senest:

30 dage efter at leveringen af ydelsen har fundet sted – i det i artikel 19a, stk. 5, nr. 3), litra a), anførte tilfælde

[…]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 Efter en anmodning om meddelelse af en forhåndsbesked indgivet af Budimex vedrørende tidspunktet for, hvornår momsen forfalder for de bygge- og monteringsarbejder, som denne virksomhed udfører, oplyste finansministeren i sit svar af 15. oktober 2014, at momsen forfalder på det tidspunkt, hvor et selskab udsteder en faktura, der svarer til disse arbejder, eller, i mangel heraf, ved udløbet af en frist på 30 dage efter den faktiske udførelse af disse arbejder.

12 Finansministeren fremhævede i denne forbindelse, at den omstændighed, at kontraktbestemmelser, på grundlag af hvilke bygge- og monteringsarbejder udføres, fastsætter, at den ordregiver, som har bestilt disse arbejder, skal godkende dem i en afleveringsprotokol, ikke påvirker forfaldstidspunktet for den skyldige moms.

13 Budimex anlagde sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen) til prøvelse af finansministerens svar af 15. oktober 2014 og gjorde gældende, at formkravet om at godkende udførte arbejder udtrykkeligt fremgår af de af Fédération internationale des ingénieurs conseils (FIDIC) fastsatte kontraktbetingelser, der gælder for kontrakter, der indgås af Budimex, og at formkravet derfor udgør en integrerende del af enhver levering af bygge- og monteringsarbejde, der udføres af selskabet. Søgsmålet blev forkastet ved dom af 30. juli 2015.

14 Budimex har iværksat appel til prøvelse af ovennævnte dom ved den forelæggende ret, som er af den opfattelse, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen kræver en fortolkning af momsdirektivets bestemmelser, hvilke bestemmelser de af Budimex påberåbte nationale bestemmelser under appellen udgør gennemførelsen af.

15 Den forelæggende ret har i denne forbindelse præciseret, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen afhænger af en fortolkning af begrebet »levering finder sted« som omhandlet i momsdirektivets artikel 63. Der opstår nærmere bestemt et spørgsmål om, hvorvidt den omstændighed, at levering af et bygge- eller monteringsarbejde i henhold til kontraktbestemmelser først betragtes som udført efter ordregiverens godkendelse af arbejderne, påvirker fastsættelsen af tidspunktet for momsens forfald for denne levering.

16 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»I et tilfælde, hvor parterne i en transaktion har aftalt, at betalingen af vederlaget for byggearbejder eller bygge- og monteringsarbejder er betinget af, at ordregiveren godkender disse arbejders udførelse i afleveringsprotokollen, finder leveringen af ydelsen som omhandlet i artikel 63 i [momsdirektivet] på grundlag af en sådan transaktion da sted på tidspunktet for den faktiske levering af byggearbejderne eller bygge- og monteringsarbejderne eller på tidspunktet for ordregiverens godkendelse af udførelsen af disse arbejder, der er anført i afleveringsprotokollen?«

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Det skal indledningsvis bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 63 forfalder afgiften på det tidspunkt, hvor levering af ydelser finder sted.

18 Det præciseres imidlertid i dette direktivs artikel 66, stk. 1, litra c), at medlemsstaterne kan bestemme, at afgiften for visse transaktioner forfalder inden for en specificeret frist, som senest er ved udløbet af den frist for udstedelse af fakturaer, der er pålagt af medlemsstaterne, såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt fakturaen vedrørende levering af ydelser udstedes for sent.

19 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den polske lovgiver har gjort brug af den mulighed, som den er tillagt i henhold til ordlyden af momsdirektivets artikel 66, ved i momslovens artikel 19a, stk. 7, sammenholdt med artikel 106i, stk. 3, at fastsætte, at såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt fakturaen udstedes for sent, forfalder momsen ved udløbet af en frist på 30 dage, efter at leveringen af ydelsen har fundet sted.

20 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret derfor nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 66, stk. 1, litra c), såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt fakturaen vedrørende levering af ydelser udstedes for sent, er til hinder for, at en formel godkendelse af denne levering betragtes som tidspunktet for, at den nævnte levering har fundet sted, såfremt medlemsstaten, som det er tilfældet i hovedsagen, har fastsat, at momsen forfalder ved udløbet af en frist, der begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor leveringen har fundet sted.

21 Indledningsvis bemærkes, at der ved momsdirektivet er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 39).

22 Det præciseres nærmere bestemt i 24. betragtning til dette direktiv, at begreberne »afgiftspligtens indtræden« og »afgiftens forfald« bør harmoniseres, således at iværksættelsen og senere ændringer af det fælles momssystem får virkning fra samme dato. EU-lovgiver har således haft til hensigt at foretage en maksimal harmonisering af tidspunktet for afgiftsskyldens opståen i alle medlemsstaterne for at sikre en ensartet opkrævning af denne afgift (dom af 16.5.2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, præmis 31).

23 I henhold til det nævnte direktivs artikel 63 indtræder afgiftspligten, og afgiften forfalder, på det tidspunkt, hvor levering af ydelser finder sted.

24 I overensstemmelse med dette direktivs artikel 66, stk. 1, litra c), kan medlemsstaterne bestemme, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder inden for en specificeret frist fra datoen for afgiftspligten, såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt fakturaen udstedes for sent.

25 I nærværende sag fastsættes det i momslovens artikel 19a, stk. 5 og 7, sammenholdt med denne lovs artikel 106i, stk. 3, at momsen forfalder, såfremt der ikke er blevet udstedt en faktura inden for en frist på 30 dage, efter at leveringen af ydelsen har fundet sted.

26 Parterne i hovedsagen er uenige om, på hvilket tidspunkt de af Budimex leverede tjenester har fundet sted, idet Budimex har gjort gældende, at et sådant tidspunkt som følge af kontraktbestemmelserne i de kontrakter, som indgås af selskabet, først kan indtræde efter ordregiverens godkendelse af arbejderne, uanset om arbejderne faktisk er blevet udført tidligere.

27 Selv om levering af bygge- eller monteringsarbejder almindeligvis betegnes som udført på tidspunktet for den faktiske afslutning af arbejderne, forholder det sig ikke desto mindre således, at hensynet til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem for at kunne kvalificere en transaktion som en afgiftspligtig transaktion (jf. i denne retning dom af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 43).

28 I denne forbindelse er det blevet fastslået, at de relevante kontraktvilkår udgør et element, der skal tages i betragtning, når det drejer sig om at identificere leverandøren og modtageren i forbindelse med en »levering af tjenesteydelser« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivet (jf. dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 43).

29 Det kan derfor ikke udelukkes, at en levering i betragtning af kontraktbestemmelser, der afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed inden for det område, hvor leveringen udføres, først kan anses for at have fundet sted på et tidspunkt efter den faktiske afslutning af leveringen som følge af opfyldelsen af visse vilkår, der er uløseligt forbundet med leveringen og afgørende for at sikre fuldstændigheden heraf.

30 I denne henseende skal det bemærkes, at en tjenesteydelse kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (dom af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

31 I den foreliggende sag følger det af de præciseringer, som den forelæggende ret har anført, at kontraktbestemmelserne i de kontrakter, der indgås af sagsøgeren i hovedsagen, fastsætter en ret for ordregiveren til at kontrollere den korrekte udførelse af bygge- eller monteringsarbejder inden deres godkendelse og en forpligtelse for tjenesteyderen til at foretage de nødvendige ændringer, således at resultatet faktisk svarer til det aftalte. I denne henseende har Budimex i sit skriftlige indlæg gjort gældende, at det ofte var umuligt for selskabet at fastsætte afgiftsgrundlaget og det skyldige afgiftsbeløb, inden ordregiverens gennemførelse af godkendelsen af arbejderne.

32 For så vidt som det vilkår, der udgøres af ordregiverens udarbejdelse af en afleveringsprotokol, ikke udløses før udløbet af ordregiverens frist for at meddele tjenesteyderen eventuelle mangler, som det påhviler tjenesteyderen at udbedre med henblik på, at leveringen af et bygge- eller monteringsarbejde er i overensstemmelse med, hvad der er blevet aftalt, kan det for det første ikke udelukkes, at den nævnte levering først fuldstændigt har fundet sted, når denne godkendelse finder sted.

33 Det bemærkes for det andet, at afgiftsgrundlaget ved levering af tjenesteydelser mod vederlag er den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget herfor (dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 33).

34 For så vidt som det ikke er muligt at fastlægge den modværdi, der skal betales af den, der køber ydelsen, inden denne har godkendt leveringen af et bygge- eller monteringsarbejde, kan afgiften for disse ydelser derfor ikke forfalde inden denne godkendelse.

35 Under disse omstændigheder, og forudsat at godkendelse af arbejderne er blevet aftalt i kontrakten om levering af ydelser, skal det fastslås, at et sådant formkrav, som afspejler standarderne og normerne inden for det område, hvor leveringen udføres, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, i sig selv er omfattet af ydelsen, og at det følgelig er afgørende for at fastslå, at denne levering faktisk har fundet sted.

36 Det skal tilføjes, at andre formkrav, der er nævnt i forelæggelsesafgørelsen, og som ikke er omfattet af leveringen i sig selv, såsom bl.a. udarbejdelse af en formel opgørelse over afholdte udgifter eller af en godkendelse af slutafregningen, ikke kan være relevante for fastsættelsen af tidspunktet for, at leveringen har fundet sted, for så vidt som de ikke er afgørende for en konstatering af, at denne levering rent faktisk er blevet leveret.

37 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 66, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at den, såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt fakturaen vedrørende levering af ydelser udstedes for sent, ikke er til hinder for, at en formel godkendelse af denne levering betragtes som tidspunktet for, at den nævnte levering har fundet sted, såfremt en medlemsstat, som det er tilfældet i hovedsagen, har fastsat, at momsen forfalder ved udløbet af en frist, der begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor leveringen har fundet sted, for det første, fordi formkravet om godkendelse er blevet aftalt mellem parterne i kontrakten, der er bindende for dem i henhold til kontraktbestemmelser, der svarer til den økonomiske og

forretningsmæssige virkelighed inden for det område, hvor leveringen udføres, og for det andet, fordi dette formkrav svarer til den faktiske afslutning af leveringen og endeligt fastlægger den modværdi, der skal betales, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagsomkostninger

38 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 66, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, skal fortolkes således, at den, såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt fakturaen vedrørende levering af en ydelse udstedes for sent, ikke er til hinder for, at en formel godkendelse af denne levering betragtes som tidspunktet for, at den nævnte levering har fundet sted, såfremt en medlemsstat, som det er tilfældet i hovedsagen, har fastsat, at afgiften forfalder ved udløbet af en frist, der begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor leveringen har fundet sted, for det første, fordi formkravet om godkendelse er blevet aftalt mellem parterne i kontrakten, der er bindende for dem i henhold til kontraktbestemmelser, der svarer til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed inden for det område, hvor leveringen udføres, og for det andet, fordi dette formkrav svarer til den faktiske afslutning af leveringen og endeligt fastlægger den modværdi, der skal betales, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter