

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

2 päivänä toukokuuta 2019 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 66 artikla – Verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen – Palvelun suorittamisen ajankohta – Rakennus- ja asennuspalvelut – Palvelusopimuksessa määrätyn töiden vastaanottoajankohdan huomioon ottaminen

Asiassa C-224/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 28.11.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.3.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Budimex S.A.

vastaa

Minister Finansów,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit E. Levits (esittelevä tuomari) ja P. G. Xuereb,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, joita ovat esittäneet

- Budimex S.A., edustajanaan M. Militz, doradca podatkowy,
 - Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään M. Siekierzyńska ja N. Gossement,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
- on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 66 artiklan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty Budimex S.A:n ja Minister Finansówin (Puolan valtiovarainministeri) välisessä riita-asiassa, jossa kyseinen yritys pyysi valtiovarainministeriltä yksittäistapausta koskevaa vero-oikeudellista tulkintaa siitä, minä ajankohtana arvonlisäverosaatava syntyy rakennus- tai asennuspalvelujen suorittamisen yhteydessä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 24 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen käsitteitä olisi yhdenmukaistettava, jotta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto sekä siihen myöhemmin tehtävät muutokset tulisivat samanaikaisesti voimaan kaikissa jäsenvaltioissa.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

5 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 63, 64 ja 65 artiklassa säädetään, jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta seuraavasti:

- a) viimeistään laskun laatimishetkellä;
- b) viimeistään maksun vastaanottamishetkellä;
- c) jos laskua ei laadita tai jos se laaditaan myöhässä, määrätyn ajan kuluessa, mutta viimeistään jäsenvaltioiden 222 artiklan toisen kohdan nojalla laskujen laatimiselle asettaman määräajan päättyessä tai, jos jäsenvaltio ei ole asettanut tällaista määräaikaa, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 222 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutusten, jotka on tehty 138 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti, ja palvelujen suoritusten, joista hankkija on 196 artiklan nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveron, osalta lasku on laadittava viimeistään verotettavan tapahtuman toteutumiskuukautta seuraavan kuukauden 15 päivänä.

Muiden tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta jäsenvaltiot voivat asettaa verovelvollisille määräajat laskujen laatimiselle.”

Puolan oikeus

8 Tavarosta ja palveluista perittävästä verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2004, nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 19a §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisuus syntyy, kun tavarat luovutetaan tai palvelu suoritetaan; tätä koskevista poikkeuksista säädetään 5 ja 7–11 momentissa sekä 14 §:n 6 momentissa, 20 §:ssä ja 21 §:n 1 momentissa.

2. Kun palvelu on suoritettu vain osittain, palvelu katsotaan myös suoritetuksi, kun palvelun se osa, jolle on määritetty maksu, on toimitettu.

— —

5. Verovelvollisuus syntyy, kun

— —

3) lasku laaditaan, 106b §:n 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa mainittujen seuraavien palvelujen osalta:

a) rakennus- tai asennuspalvelut,

— —

7. Jos verovelvollinen ei ole edellä 5 momentin 3 ja 4 alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa laatinut laskua tai on laatinut sen myöhässä, verovelvollisuus syntyy 106i §:n 3 ja 4 momentissa laskujen laatimiselle asetettujen määräaikojen päättyessä tai, jos määräaikaa ei ole asetettu, maksun määräajan päättyessä.

— —”

9 Arvonlisäverolain 106b §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on laadittava lasku, joka koskee:

1) 106a §:n 2 momentissa tarkoitettua tavaroiden myyntiä ja luovutusta ja palvelujen suoritusta, jonka se toteuttaa toiselle verovelvolliselle tai toiselle verovelvolliselle, joka on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron tai samankaltaisen veron, tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen

— —”

10 Arvonlisäverolain 106i §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Lasku on laadittava viimeistään:

30 päivää sen jälkeen, kun palvelu on suoritettu – 19a §:n 5 momentin 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettussa tapauksessa;

— —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 Budimexin pyydettyä yksittäistapausta koskevaa vero-oikeudellista tulkintaa siitä, minä ajankohtana tämän yhtiön suorittamia rakennus- ja asennuspalveluja koskeva arvonlisäverosaatava syntyy, valtiovarainministeri totesi 15.10.2014 päivätyssä vastauksessaan, että arvonlisäverosaatava syntyy, kun elinkeinonharjoittaja laatii laskun näistä töistä, tai laskun puuttuessa 30 päivän kuluttua mainittujen töiden suorittamisesta.

12 Tältä osin valtiovarainministeri totesi, ettei arvonlisäverosaatavan syntyajankohtaan vaikuta se, että sopimusmääräyksissä, joiden nojalla mainitut rakennus- ja asennustyöt suoritetaan, määrätään, että työt tilanneen toimeksiantajan on hyväksyttävä ne vastaanottopöytäkirjassa.

13 Budimex nosti Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawissa (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) kanteen valtiovarainministerin 15.10.2014 päivätystä vastauksesta ja väitti, että suoritettujen töiden hyväksymismuodollisuudesta säädetään nimenomaisesti kansainvälisen insinööriiton (FIDIC) määrittämissä sopimusehdoissa, joita sovelletaan sen tekemiin sopimuksiin, ja että tämä muodollisuus kuuluu näin ollen olennaisesti jokaiseen sen suoritamaan rakennus- tai asennustyöhön. Kanne hylättiin 30.7.2015 annetulla tuomiolla.

14 Budimex haki tähän tuomioon muutosta ennakkoratkaisua pyytäneeltä tuomioistuimelta, joka katsoo, että pääasian ratkaisu edellyttää arvonlisäverodirektiivin – joka on saatettu osaksi kansallista oikeutta niillä kansallisilla säännöksillä, joihin Budimex vetoaa valituksessaan – säännösten tulkintaa.

15 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että pääasian ratkaisu riippuu arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa tarkoitetun ”suorittamisen” käsitteen tulkinnasta. Erityisesti on epäselvää, voiko se, että rakennus- tai asennustyö katsotaan sopimusmääräysten mukaan suoritetuksi vasta sen jälkeen, kun toimeksiantaja on vastaanottanut työt, vaikuttaa kyseiseen suoritukseen liittyvän arvonlisäverosaatavan syntymisajankohdan määrittämiseen.

16 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Kun liiketoimen sopimuspuolet ovat sopineet, että vastikkeen maksaminen rakennus- tai asennuspalveluista edellyttää, että toimeksiantaja on antanut näitä palveluja koskevassa vastaanottopöytäkirjassa ilmoituksen palvelujen vastaanottamisesta, tapahtuuko tällaiseen liiketoimeen perustuva, [arvonlisäverodirektiivin] 63 artiklassa tarkoitettu palvelujen suoritus ajankohtana, jona rakennus- tai asennuspalvelut tosiasiallisesti suoritetaan, vai ajankohtana, jona toimeksiantaja vastaanottaa nämä palvelut vastaanottopöytäkirjaan merkityllä tavalla?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

17 Aluksi on palautettava mieleen, että arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan verosaatava syntyy, kun palvelu suoritetaan.

18 Kyseisen direktiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdassa kuitenkin täsmennetään, että jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy, jos laskua ei laadita tai jos se laaditaan myöhässä, tiettyjen liiketoimien osalta määrätyn ajan kuluessa, mutta viimeistään jäsenvaltioiden laskujen laatimiselle asettaman määräajan päättyessä.

19 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Puolan lainsäätäjä on pannut täytäntöön sille arvonlisäverodirektiivin 66 artiklassa annetun mahdollisuuden säätämällä

arvonlisäverolain 19a §:n 7 momentissa ja 106i §:n 3 momentissa, yhdessä luettuina, että jos laskua ei laadita tai jos se laaditaan myöhässä, arvonlisäverosaatava syntyy 30 päivän kuluttua palvelujen suorittamisesta.

20 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään etenkin, onko arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohta, kun laskua palvelujen suorittamisesta ei laadita tai se laaditaan myöhässä, esteenä sille, että kyseisten palvelujen muodollinen vastaanotto katsotaan suoritusajankohdaksi, kun jäsenvaltio on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella tavalla säättänyt, että verosaatava syntyy suoritusajankohdasta alkavan määräajan päättyessä.

21 Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään (tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 39 kohta).

22 Erityisesti arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 24 perustelukappaleessa täsmennetään, että ”verotettavan tapahtuman” ja ”verosaatavan syntymisen” käsitteitä olisi yhdenmukaistettava, jotta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto sekä siihen myöhemmin tehtävät muutokset tulisivat samanaikaisesti voimaan. Unionin lainsäätäjän tarkoituksena on näin ollen ollut yhdenmukaistaa mahdollisimman täydellisesti verovelvollisuuden syntymisen ajankohta kaikissa jäsenvaltioissa arvonlisäveron yhdenmukaisen kantamisen varmistamiseksi (tuomio 16.5.2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, 31 kohta).

23 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun palvelu suoritetaan.

24 Kyseisen direktiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä, jos laskua ei laadita tai jos se laaditaan myöhemmin.

25 Käsiteltävässä asiassa arvonlisäverolain 19a §:n 5 ja 7 momentissa, luettuna yhdessä tämän lain 106i §:n 3 momentin kanssa, säädetään, että verosaatava syntyy, jos laskua ei ole laadittu 30 päivän kuluessa palvelujen suorittamisesta.

26 Pääasian asianosaiset ovat eri mieltä siitä, milloin Budimexin toimittamat palvelut on suoritettu, ja Budimex väittää, että sen tekemiin sopimuksiin sisältyvien sopimusmääräysten mukaisesti palvelut on suoritettu vasta sitten, kun toimeksiantaja on ottanut työt vastaan, riippumatta siitä, että ne on aineellisesti toteutettu aikaisemmin.

27 Vaikka onkin totta, että rakennus- tai asennuspalvelun suorittamisen katsotaan yleisesti tapahtuneen, kun työt ovat aineellisesti valmistuneet, liiketoimen luokittelussa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetuksi ”verolliseksi liiketoimeksi” on kuitenkin otettava huomioon taloudellinen ja kaupallinen todellisuus, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (ks. vastaavasti tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, 43 kohta).

28 Tässä yhteydessä on todettu, että on otettava huomioon asiassa merkitykselliset sopimusmääräykset, kun määritetään arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun liiketoimen ”palvelujen suoritus” suorittajaa ja saajaa (tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 43 kohta).

29 Näin ollen ei voida sulkea pois sitä, että kun otetaan huomioon palvelun alan taloudellista ja kaupallista todellisuutta heijastavat sopimusmääräykset, kyseinen palvelu voidaan katsoa

suoritetuksi vasta palvelun aineellisen valmistumisen jälkeen, kun tietyt erottamattomasti palvelun suoritukseen liittyvät edellytykset, jotka ovat sen täydellisyyden kannalta ratkaisevan tärkeitä, täyttyvät.

30 Tältä osin on huomattava, että palvelujen suoritus on veronalainen ainoastaan silloin, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta, yksilöitävissä olevasta palvelusta (tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Käsiteltävänä olevassa asiassa kansallisen tuomioistuimen antamista tiedoista käy ilmi, että pääasian kantajan tekemiin sopimuksiin sisältyvissä sopimusmääräyksissä määrätään toimeksiantajan oikeudesta tarkastaa toteutettujen rakennus- tai asennustöiden vaatimustenmukaisuus ennen niiden hyväksymistä, ja suorittajan velvollisuudesta tehdä tarvittavat muutokset, jotta lopputulos vastaa sovittua. Tässä yhteydessä Budimex väittää kirjallisissa huomautuksissaan, että sen on usein mahdotonta määrittää veron peruste ja maksettavan veron määrä ennen kuin toimeksiantaja on vastaanottanut työt.

32 Yhtäältä on niin, että jos edellytys toimeksiantajan vastaanottopöytäkirjan laatimisesta täyttyy vasta sen määräajan päätyttyä, jonka kuluessa toimeksiantajan on ilmoitettava suorittajalle mahdollisista puutteista, jotka tämän on korjattava, jotta rakennus- tai asennuspalvelu olisi sopimuksen mukainen, ei voida sulkea pois sitä, että kyseistä palvelua ei ollut suoritettu kokonaan ennen kuin tällainen vastaanotto on tapahtunut.

33 Toisaalta on huomattava, että vastikkeellisen palvelun suorituksen veron perusteena on verovelvollisen tätä tarkoitusta varten tosiasiallisesti saama vastike (tuomio 7.11.2013, Tulic ja Plavoštin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 33 kohta).

34 Jos siis vastiketta, joka palvelujen hankkijan on maksettava, ei ole mahdollista määrittää ennen kuin tämä on vastaanottanut rakennus- tai asennuspalvelun, näitä palveluja koskeva verosaatava ei voi syntyä ennen kyseistä vastaanottoa.

35 Jos töiden vastaanottamisesta on sovittu palvelusopimuksessa ja tällainen edellytys on palvelujen alalla voimassa olevien sääntöjen ja käytäntöjen mukainen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava, on todettava, että tämä muodollisuus kuuluu palvelujen suoritukseen ja että se on tämän vuoksi ratkaiseva, jotta suorituksen katsotaan todella tapahtuneen.

36 On lisättävä, että muita ennakkoratkaisupyynnössä mainittuja muodollisuuksia, kuten kulujen muodollisen laskelman tai lopullisen maksutositteen laatimista, ei voida pitää merkityksellisinä palvelujen suorittamisajankohdan määrittämiseksi, koska ne eivät kuulu sellaisinaan palvelujen suoritukseen eivätkä näin ole ratkaisevia sen toteutumisesta, että suoritus on todella tapahtunut.

37 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdasta on tulkittava siten, että se ei ole, kun toimitetusta palvelujen suorituksesta ei laadita laskua tai jos se laaditaan myöhässä, esteenä sille, että palvelujen muodollinen vastaanotto katsotaan suoritusajankohdaksi, kun jäsenvaltio on pääasiassa kyseessä olevalla tavalla säättänyt, että verosaatava syntyy suoritusajankohdasta alkavan määräajan päättyessä, jos yhtäältä osapuolet ovat sopineet vastaanottomuodollisuudesta sopimuksessa, joka sitoo niitä palvelujen alan taloudellista ja kaupallista todellisuutta heijastavien sopimusmääräysten mukaisesti, ja jos toisaalta muodollisuus vastaa palvelujen aineellista valmistumista ja sen yhteydessä vahvistetaan suoritettavan

vastikkeen lopullinen määrä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.

Oikeudenkäyntikulut

38 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 66 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että se ei ole, kun toimitetusta palvelujen suorituksesta ei laadita laskua tai jos se laaditaan myöhässä, esteenä sille, että palvelujen muodollinen vastaanotto katsotaan suoritusajankohdaksi, kun jäsenvaltio on pääasiassa kyseessä olevalla tavalla säättänyt, että verosaatava syntyy suoritusajankohdasta alkavan määräajan päättyessä, jos yhtäältä osapuolet ovat sopineet vastaanottomuodollisuudesta sopimuksessa, joka sitoo niitä palvelujen alan taloudellista ja kaupallista todellisuutta heijastavien sopimusmääräysten mukaisesti, ja jos toisaalta muodollisuus vastaa palvelujen aineellista valmistumista ja sen yhteydessä vahvistetaan suoritettavan vastikkeen lopullinen määrä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.