

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

2. května 2019 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 66 – Uskutečnění zdanitelného plnění a daňová povinnost – Okamžik, ke kterému je služba poskytnuta – Stavební a montážní práce – Zohlednění okamžiku převzetí prací stanoveného ve smlouvě o poskytnutí služeb“

Ve věci C-224/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 28. listopadu 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 28. března 2018, v řízení

Budimex S. A.

proti

Ministerowi Finansów,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, E. Levits (zpravodaj) a P. G. Xuereb, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Budimex S. A. M. Militz, doradca podatkowy,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi M. Siekierzyńskou a N. Gossement, jako zmocněnkyní,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 66 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Budimex S. A. a Ministerem Finansów (ministr financí, Polsko) ve věci individuálního výkladového stanoviska, které si tato společnost vyžádala od ministerstva financí a které se týkalo data, kdy vznikla povinnost odvést daň z přidané hodnoty (DPH) z titulu provedení stavebních nebo montážních služeb.

Právní rámec

Unijní právo

3 Bod 24 odvodňovací směrnice o DPH stanoví:

„Pojmy ‚uskutečnění zdanitelného plnění‘ a ‚daňová povinnost‘ by měly být harmonizovány, má-li zavedení a jakákoli následná změna společného systému DPH nabýt účinku zároveň ve všech členských státech.“

4 Článek 2 odst. 1 písm. c) této směrnice stanoví, že předmětem DPH jsou „poskytnutí služby za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

5 Článek 63 uvedené směrnice zní následovně:

„Zdanitelné plnění je uskutečeno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

6 Článek 66 první pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Odchylně od článků 63, 64 a 65 mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v jednom z těchto okamžiků:

- a) nejpozději vystavením faktury;
- b) nejpozději přijetím platby;
- c) není-li vystavena faktura, nebo je-li vystavena pozdě, v určité době před uplynutím lhůty pro vystavení faktur stanovené členskými státy podle čl. 222 druhého pododstavce, nebo pokud členský stát takovou lhůtu nestanovil, v určité lhůtě po uskutečnění zdanitelného plnění.“

7 Článek 222 této směrnice stanoví:

„U dodání zboží uskutečněných v souladu s podmínkami stanovenými v článku 138 nebo u poskytnutí služeb, u nichž je daň povinen odvést příjemce podle článku 196, je faktura vystavena nejpozději patnáctý den měsíce následujícího po měsíci, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění.“

U ostatních dodání zboží či poskytnutí služeb mohou členské státy uložit osobám povinným k dani lhůty pro vystavení faktur.“

Polské právo

8 Článek 19a ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. z roku 2004, č. 54, položka 535), ve znění použitelném na spor ve věci v

převodním řízení (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„1. Daňová povinnost vzniká k okamžiku uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výhradou odstavců 5 a 7 až 11, jakož i §l. 14 odst. 6, §l. 20 a §l. 21 odst. 1.

2. Pokud byla služba poskytnuta pouze částí, považuje se za poskytnutou i tehdy, je-li poskytnuta část služby, pro kterou bylo stanoveno protiplnění.

[...]

5. Daňová povinnost vzniká k okamžiku

[...]

3) vystavení faktury v případech uvedených v §l. 106b odst. 1 pro:

a) poskytnutí stavebních nebo montážních služeb,

[...]

7. V případech uvedených v odst. 5 bodech 3 a 4 platí, že jestliže osoba povinná k dani nevystavila fakturu nebo ji vystavila pozdě, daňová povinnost vzniká po uplynutí lhůty pro vystavení faktur stanovené v §l. 106i odst. 3 a 4, nebo jestliže nebyla stanovena žádná lhůta, po uplynutí lhůty splatnosti.

[...]“

9 §l. 106b odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Osoba povinná k dani má povinnost vystavit fakturu dokládající:

1) prodej, dodání zboží a poskytnutí služeb ve smyslu §l. 106a bodu 2, které je uskutečнено ve prospěch jiného daňového poplatníka nebo jiné osoby povinné k dani z přidané hodnoty či k jiné dani obdobné povahy, nebo ve prospěch právnické osoby, která není osobou povinnou k dani.

[...]“

10 §l. 106i odst. 3 uvedeného zákona zní takto:

„Faktura musí být vystavena nejpozději:

30 dní od poskytnutí služeb – v případě uvedeném v §l. 19 odst. 5 bod 3 písm. a);

[...]“

Spor v převodním řízení a předložení otázka

11 V návaznosti na žádost o vydání individuálního výkladového stanoviska, kterou předložila společnost Budimex a která se týkala data vzniku povinnosti odvést DPH týkající se stavebních a montážních prací, které tento podnik provádí, ministr financí ve své odpovědi ze dne 15. října 2014 uvedl, že tato daňová povinnost vzniká k okamžiku, kdy zhotovitel vystaví fakturu týkající se těchto prací, anebo pokud ji nevystaví, po uplynutí lhůty 30 dnů ode dne skutečného provedení uvedených prací.

12 V tomto ohledu ministr financí zdůraznil, že okolnost, že smluvní ujednání, na základě

kterých jsou prováděny stavební a montážní práce, stanoví, že objednatel, který provedení těchto prací zadal, je musí schválit v protokole o jejich převzetí, nemá vliv na určení okamžiku vzniku daňové povinnosti.

13 Společnost Budimex podala žalobu k Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie (Vojvodský správní soud ve Varšavě, Polsko) směřující proti odpovědi ministra financí ze dne 15. října 2014, při němž tvrdila, že formální náležitost schválení provedených prací je výslovně uvedena ve smluvních podmínkách definovaných Mezinárodní federací poradenských inženýrů (FIDIC), jimiž se řídí smlouvy, které uzavírá, a které jsou proto nedílnou součástí každé stavební nebo montážní služby, kterou poskytuje. Tato žaloba byla zamítnuta rozsudkem ze dne 30. července 2015.

14 Společnost Budimex podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, který má za to, že vyřešení sporu ve věci v povodním řízení vyžaduje výklad ustanovení směrnice o DPH, která byla do vnitrostátního právního řádu provedena právy vnitrostátními ustanoveními, jež společnost Budimex uplatňuje v rámci svého kasačního opravného prostředku.

15 V tomto ohledu předkládající soud upesňuje, že vyřešení sporu v povodním řízení závisí na výkladu pojmu „poskytnutí služby“ ve smyslu článku 63 směrnice o DPH. Vystává zejména otázka, zda okolnost, že stavební nebo montážní služba je na základě smluvních ujednání považována za poskytnutou až po převzetí prací objednatelem, může mít vliv na určení okamžiku vzniku daňové povinnosti týkající se této služby.

16 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Dochází v případě, kdy se strany plnění dohodly, že pro vyplacení odměny za stavební nebo montážní práce je nezbytné, aby objednatel vyjádřil souhlas s provedením uvedených prací v protokole o jejich převzetí, k poskytnutí služby ve smyslu článku 63 [směrnice o DPH], které odpovídá takovému plnění, v okamžiku skutečného provedení stavebních a montážních prací, anebo v okamžiku, kdy objednatel vyjádří s provedením uvedených prací souhlas v protokole o jejich převzetí?“

K předběžné otázce

17 Je třeba předeslat, že podle článku 63 směrnice o DPH daňová povinnost vzniká poskytnutím služby.

18 Článek 66 první pododstavec písm. c) uvedené směrnice však upesňuje, že členské státy mohou stanovit, že v případě určitých plnění vzniká daňová povinnost v určité lhůtě a nejpozději uplynutím lhůty pro vystavení faktur stanovené členskými státy, není-li vystavena faktura týkající se poskytnutých služeb, nebo je-li vystavena pozdě.

19 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že polský zákonodárce využil možnosti, kterou mu přiznává článek 66 směrnice o DPH, když v čl. 19a odst. 7 ve spojení s čl. 106i odst. 3 zákona o DPH stanovil, že není-li vystavena faktura, nebo je-li vystavena pozdě, vzniká daňová povinnost uplynutím lhůty 30 dnů po poskytnutí služeb.

20 Podstatou otázky předkládajícího soudu je tedy, zda čl. 66 první pododstavec písm. c) směrnice o DPH v případě, že není vystavena faktura týkající se poskytnutých služeb, nebo je vystavena pozdě, brání tomu, aby formální převzetí této služby bylo považováno za okamžik, kdy byla uvedená služba poskytnuta, jestliže členský stát, stejně jako ve věci v povodním řízení,

stanoví, že daňová povinnost vzniká uplynutím lhůty, která začíná běžet dnem, kdy byla služba poskytnuta.

21 Je třeba předeslat, že směrnice o DPH zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 39).

22 Konkrétně, bod 24 odvodnění této směrnice upřesňuje, že pojmy „uskutečnění zdanitelného plnění“ a „daňová povinnost“ by měly být harmonizovány, aby zavedení a jakákoli následná změna společného systému DPH nabyly účinku ke stejnému datu. Unijní zákonodárce tak zamýšlel v co největším možném rozsahu harmonizovat datum vzniku daňové povinnosti ve všech členských státech, aby byl zajištěn jednotný výběr této daně [rozsudek ze dne 16. května 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, bod 31].

23 Podle článku 63 uvedené směrnice je zdanitelné plnění uskutečneno a daňová povinnost vzniká poskytnutím služby.

24 Podle čl. 66 prvního pododstavce písm. c) též směrnice mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v určité lhůtě, která začíná běžet dnem uskutečnění zdanitelného plnění, pokud není vystavena faktura, nebo je vystavena pozdě.

25 V projednávané věci čl. 19a odst. 5 a 7 zákona o DPH ve spojení s čl. 106i odst. 3 tohoto zákona stanoví, že daňová povinnost vzniká, pokud faktura nebyla vystavena ve lhůtě 30 dnů poté, co došlo k poskytnutí služeb.

26 Účastníci původního řízení se neshodují v otázce, kdy došlo k poskytnutí služeb společností Budimex, přičemž tato společnost tvrdí, že vzhledem ke smluvním ujednáním obsaženým ve smlouvách, které uzavírá, může takový okamžik nastat teprve tehdy, když objednatel převezme dané práce, a to bez ohledu na skutečnost, že byly fyzicky provedeny k dřívějšímu datu.

27 Ažkoli je pravda, že pokud jde o poskytování stavebních nebo montážních služeb, tato plnění jsou obecně pokládána za uskutečnění ke dni fyzického dokončení prací, nic to nemění na tom, že pro účely kvalifikace plnění jako „zdanitelného plnění“ ve smyslu směrnice o DPH je hospodářská a obchodní realita základním kritériem pro použití společného systému DPH, které je třeba zohlednit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicação e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 43).

28 V této souvislosti bylo rozhodnuto, že relevantní smluvní ujednání představují prvek, který je třeba zohlednit při identifikaci poskytovatele a příjemce plnění, kterým je „poskytování služeb“ ve smyslu směrnice o DPH (rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 43).

29 V důsledku toho nelze vyloučit, že ve světle smluvních ujednání odrážejících hospodářskou a obchodní realitu v oblasti, ve které je služba poskytována, může být tato služba pokládána za poskytnutou až po dni fyzického dokončení služby, v návaznosti na určité předpoklady, které jsou neodlučitelně spjaté s poskytnutím dané služby a jsou rozhodující pro zajištění její úplnosti.

30 V tomto ohledu je třeba připomenout, že poskytnutí služby je zdanitelné pouze tehdy, když mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna obdržaná poskytovatelem je skutečnou protihodnotou za individualizovatelnou službu poskytnutou příjemci (rozsudek ze dne 2. června 2016, Lajvér,

31 V projednávaném případě z upravení předložených předkládajícím soudem vyplývá, že smluvní ujednání obsažená ve smlouvách uzavíraných žalobkyní v povodním řízení stanoví právo objednatele ověřit soulad provedených stavebních nebo montážních prací před jejich převzetím se smlouvou a povinnost poskytovatele služby provést nezbytné úpravy tak, aby výsledek skutečně odpovídal tomu, co bylo dohodnuto. V tomto ohledu společnost Budimex ve svém písemném vyjádření tvrdila, že ať bylo nebo nebylo schopna určit zdanitelný základ, ani částku splatné daně před převzetím prací objednatelem.

32 Avšak jestliže podmínka, kterou představuje vyhotovení protokolu o převzetí prací objednatelem, nastává až po uplynutí lhůty, která mu byla poskytnuta pro obeznámení poskytovatele služby s případnými nedostatky, které tento poskytovatel musí napravit, aby stavební nebo montážní služba byla v souladu s tím, co bylo dohodnuto, nelze vyloučit, že uvedená služba není v plném rozsahu poskytnuta, dokud nedošlo k tomuto převzetí.

33 Dále je třeba připomenout, že základ daně je při poskytnutí služby za úplatu tvořen protiplněním skutečně získaným za tímto účelem osobou povinnou k dani (rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulic a Plavouchen, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33).

34 Vzhledem k tomu, že není možné určit, jaké protiplnění má příjemce služby poskytnout, dokud nepřevezme stavební či montážní práce, povinnost odvést daň související s těmito službami tudíž nemůže vzniknout před uvedeným převzetím.

35 Za takových okolností a za předpokladu, že by převzetí prací bylo sjednáno ve smlouvě o poskytnutí služeb a taková podmínka by odrážela normy a standardy, které jsou běžné v oblasti, v níž je daná služba poskytována, což musí ověřit předkládající soud, bylo by třeba mít za to, že tato formální náležitost je sama o sobě součástí služby, a je tedy rozhodující pro to, aby mohla být uvedená služba pokládána za skutečně poskytnutou.

36 Je třeba dodat, že další formální náležitosti, jako je zejména vyhotovení formálního vyúčtování vynaložených nákladů nebo osvobození o konečné platbě, které jsou uvedeny v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, nemohou být relevantní pro účely určení okamžiku, kdy byla služba poskytnuta, neboť vzhledem k tomu, že nejsou součástí služby jako takové, nejsou rozhodující pro účely zjištění, že daná služba byla skutečně poskytnuta.

37 Na základě všech předcházejících úvah je nutno odpovědět na položenou otázku tak, že čl. 66 první pododstavec písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že toto ustanovení v případě, že není vystavena faktura týkající se poskytnutých služeb, nebo je vystavena pozdě, nebrání tomu, aby za okamžik, kdy byla uvedená služba poskytnuta, bylo považováno její formální převzetí, jestliže členský stát, stejně jako ve věci v povodním řízení, stanoví, že daňová povinnost vzniká uplynutím lhůty, která začíná běžet dnem, kdy byla služba poskytnuta, pokud byla formální náležitost spočívající v převzetí prací sjednána smluvními stranami ve smlouvě, která je zavazuje na základě smluvních ujednání, jež odpovídají hospodářské a obchodní realitě oblasti, v níž je daná služba poskytována, a dále pokud tato formální náležitost odpovídá fyzickému dokončení služby a s konečnou platností stanovuje částku splatného protiplnění, což musí ověřit vnitrostátní soud.

K nákladům řízení

38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných

vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 66 první pododstavec písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 musí být vykládán v tom smyslu, že toto ustanovení v případě, že není vystavena faktura týkající se poskytnutých služeb, nebo je vystavena pozdě, nebrání tomu, aby za okamžik, kdy byla uvedená služba poskytnuta, bylo považováno její formální převzetí, jestliže členský stát, stejně jako ve věci v původním řízení, stanoví, že daňová povinnost vzniká uplynutím lhůty, která začíná běžet dnem, kdy byla služba poskytnuta, pokud byla formální náležitost spočívající v převzetí prací sjednána smluvními stranami ve smlouvě, která je zavazuje na základě smluvních ujednání, jež odpovídají hospodářské a obchodní realitě oblasti, v níž je daná služba poskytována, a dále pokud tato formální náležitost odpovídá fyzickému dokončení služby a s konečnou platností stanovuje částku splatného protiplnění, což musí ověřit vnitrostátní soud.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.