

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

2. svibnja 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 66. – Oporezivi događaj i obveza obračuna poreza – Trenutak isporuke usluge – Građevinski i montažni radovi – Uzimanje u obzir trenutka preuzimanja radova predviđenog u ugovoru o pružanju usluga”

U predmetu C-224/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 28. studenoga 2017., koju je Sud zaprimio 28. ožujka 2018., u postupku

Budimex S.A.

protiv

Minister Finansów,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, E. Levits (izvjestitelj) i P. G. Xuereb, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Budimex S.A., M. Militz, *doradca podatkowy*,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, M. Siekierzyńska i N. Gossement, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 66. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.; u daljnjem tekstu:

Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Budimex S.A. i Ministarstva Finansów (ministar financija, Poljska) u vezi s poreznim mišljenjem koje je to društvo tražilo od ministra financija, a koje se odnosi na datum nastanka obveze obračuna poreza na dodanu vrijednost (PDV) na temelju izvršenja građevinskih ili montažnih usluga.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s uvodnom izjavom 24. Direktive o PDV-u:

„Pojmove oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a je potrebno uskladiti kako bi uvođenje zajedničkog sustava PDV-a i svih njegovih kasnijih izmjena moglo stupiti na snagu u isto vrijeme u svim državama članicama.”

4 Članak 2. stavak 1. točka (c) te direktive predviđa da PDV-u podliježe „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

5 Članak 63. navedene direktive formuliran je ovako:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

6 Članak 66. prvi stavak Direktive o PDV-u određuje:

„Odstupajući od odredaba članka 63., 64. i 65., države članice mogu odrediti da obveza obračuna PDV-a nastaje, vezano uz određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika, u jednom od sljedećih momenata:

(a) ne kasnije od vremena izdavanja računa;

(b) ne kasnije od vremena primitka plaćanja;

(c) ako račun nije izdan ili je izdan kasnije, unutar određenog vremena ne kasnije od isteka vremenskog ograničenja za izdavanje računa koj[e] je odredila država članica sukladno drugom stavku članka 222., ili ako [ni]je takvo vremensko ograničenje odredila država članica[,], unutar određenog razdoblja od početka naplativog događaja.”

7 U skladu s člankom 222. te direktive određuje se:

„Za isporuku robe izvršenu u skladu s uvjetima navedenima u članku 138. ili za isporuku usluga za koje kupac treba platiti PDV sukladno članku 196., račun se izdaje najkasnije petnaestog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je oporezivi događaj nastupio.

Za ostale isporuke robe ili usluga, države članice poreznim obveznicima mogu propisati vremenska ograničenja za izdavanje računa.”

Poljsko pravo

8 Članak 19.a ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. iz 2004., br. 54, pozicija 535), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), glasi kako slijedi:

„1. Porezna obveza nastaje u trenutku isporuke robe ili usluga, u skladu s člancima 5. i 7. do

11., ?lankom 14. stavkom 6., ?lankom 20. i ?lankom 21. stavkom 1.

2. U pogledu usluga koje se preuzimaju po dijelovima, usluga se tako?er smatra isporu?enom kada se izvrši dio usluge za koji je odre?eno pla?anje.

[...]

5. Porezna obveza nastaje u trenutku:

[...]

3. izdavanja ra?una u slu?ajevima iz ?lanka 106.b stavka 1.:

(a) za pružanje gra?evinskih ili montažnih usluga,

[...]

7. U slu?ajevima iz stavka 5. to?aka 3. i 4., ako porezni obveznik nije izdao ra?un ili ga je izdao sa zakašnjenjem, porezna obveza nastaje nakon isteka rokova za izdavanje ra?una odre?enih u ?lanku 106.i stavcima 3. i 4. ili, ako nije odre?en nikakav rok, nakon isteka roka za pla?anje.

[...]"

9 ?lankom 106.b stavkom 1. tog zakona odre?eno je:

„Porezni obveznik obvezan je izdati ra?un kojim se potvr?uje:

1. prodaja i isporuka robe ili pružanje usluga iz ?lanka 106.a to?ke 2., koje je on izvršio za drugog obveznika poreza, poreza na dodanu vrijednost ili sli?nog poreza ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik;

[...]"

10 ?lanak 106.i stavak 3. navedenog zakona glasi:

„Ra?un se izdaje najkasnije:

30 dana od isporuke usluge – u slu?aju iz ?lanka 19.a stavka 5. podstavka 3. to?ke (a);

[...]."

Glavni postupak i prethodno pitanje

11 Nakon zahtjeva za porezno mišljenje koji je uputio Budimex, a koji se odnosi na datum nastanka obveze obra?una PDV-a u vezi s gra?evinskim i montažnim radovima koje je to društvo izvršilo, ministar financija je u svojem odgovoru od 15. listopada 2014. naveo da obveza obra?una PDV-a nastupa u trenutku kad je poduzetnik izdao ra?un koji odgovara tim radovima ili, ako to nije slu?aj, nakon isteka roka od 30 dana od dana stvarnog izvršenja tih radova.

12 U tom je pogledu ministar financija naglasio da okolnost da ugovorne odredbe na temelju kojih su izvršeni gra?evinski i montažni radovi predvi?aju da naru?itelj te radove mora prihvatiti u zapisniku o njihovu preuzimanju ne utje?e na datum nastanka obveze obra?una PDV-a koji se mora platiti.

13 Budimex je pred Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u

Varšavi, Poljska) podnio tužbu protiv odgovora ministra financija od 15. listopada 2014., pri čemu je tvrdio da je formalnost prihvatanja izvršenih radova izričito predviđena uvjetima ugovora koje je utvrdila Međunarodna federacija inženjera konzultanata (FIDIC), koji uređuju ugovore koje on sklapa i da je ona stoga sastavni dio svake građevinske ili montažne usluge koju on pruža. Ta je tužba odbijena presudom od 30. srpnja 2015.

14 Budimex je protiv te presude podnio žalbu sudu koji je uputio zahtjev, koji je smatrao da je za rješenje spora u glavnom postupku potrebno tumačenje odredaba Direktive o PDV-u koje su prenesene nacionalnim odredbama na koje se Budimex pozvao u svojoj žalbi.

15 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da rješenje spora u glavnom postupku ovisi o tumačenju pojma „isporuka usluga” u smislu članka 63. Direktive o PDV-u. Konkretno se postavlja pitanje može li okolnost da se na temelju ugovornih odredaba smatra da su građevinske ili montažne usluge isporučene tek nakon što naručitelj preuzme radove utjecati na utvrđivanje datuma nastanka obveze obračuna PDV-a koji se odnosi na tu uslugu.

16 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„U situaciji u kojoj su se stranke transakcije sporazumjele da je za isplatu naknade za građevinske ili montažne radove potrebno da naručitelj te radove prihvati u zapisniku o preuzimanju tih radova, nastupa li isporuka usluge o kojoj je riječ u članku 63. [Direktive o PDV-u] u trenutku stvarnog izvršenja građevinskih ili montažnih radova ili u trenutku u kojem naručitelj u zapisniku o preuzimanju radova prihvati izvršenje tih radova?”

O prethodnom pitanju

17 Najprije valja podsjetiti da u skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u obveza obračuna PDV-a nastaje po isporuci usluge.

18 Međutim, članak 66. prvi stavak točka (c) te direktive predviđa da države članice mogu odrediti da obveza obračuna poreza vezano uz određene transakcije, ako račun koji se odnosi na isporuku usluga nije izdan ili je izdan kasnije, nastaje unutar određenog vremena ne kasnije od isteka vremenskog ograničenja za izdavanje računa koji je odredila država članica.

19 U ovom slučaju, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je poljski zakonodavac proveo mogućnost koja mu je dana u skladu s člankom 66. Direktive o PDV-u jer je u članku 19.a stavku 7. i u članku 106.i stavku 3. Zakona o PDV-u, koje valja tumačiti zajedno, predvidio da, ako račun nije izdan ili je izdan kasnije, obveza obračuna PDV-a nastaje nakon isteka roka od 30 dana od isporuke usluge.

20 Stoga svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi saznati protivi li se članku 66. prvom stavku točki (c) Direktive o PDV-u, ako račun koji se odnosi na isporuku usluga nije izdan ili je izdan kasnije, to da se formalno preuzimanje te usluge smatra trenutkom u kojem je navedena usluga isporučena kada, kao u glavnom predmetu, država članica predviđa da obveza obračuna poreza nastaje istekom roka koji počinje teći od dana isporuke usluge.

21 Najprije valja istaknuti da Direktiva o PDV-u uspostavlja zajednički sustav PDV-a koji se, među ostalim, temelji na ujednaženoj definiciji oporezivih transakcija (presuda od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 39.).

22 Konkretno, u uvodnoj izjavi 24. te direktive navodi se da je pojmove „oporezivi događaj” i „obveza obračuna PDV-a” potrebno uskladiti kako bi uvođenje zajedničkog sustava PDV-a i svih

njegovih kasnijih izmjena moglo stupiti na snagu u isto vrijeme. Tako je zakonodavac Unije namjeravao što je više moguće uskladiti datum na koji nastaje porezna obveza u svim državama članicama kako bi zajamčio jedinstveno ubiranje tog poreza (presuda od 16. svibnja 2013., TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, t. 31.).

23 U skladu s člankom 63. navedene direktive oporezivi događaji i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci usluga.

24 U skladu s člankom 66. prvim stavkom točkom (c) te direktive, države članice mogu odrediti da obveza obračuna PDV-a nastaje, vezano uz određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika, ako račun nije izdan ili je izdan kasnije, unutar određenog razdoblja od početka naplativog događaja.

25 U ovom slučaju, članak 19.a stavci 5. i 7., u vezi s člankom 106.i stavkom 3. Zakona o PDV-u, predviđa da ako račun nije izdan u roku od 30 dana od isporuke usluge, nastaje obveza obračuna PDV-a.

26 Stranke glavnog postupka ne slažu se oko trenutka isporuke usluga koje je Budimex izvršio, pri čemu potonji ističe da na temelju ugovornih odredaba koje se nalaze u ugovorima zaključuje da taj trenutak može nastupiti samo nakon što naručitelj preuzme radove, neovisno o tomu jesu li oni stvarno izvršeni prije.

27 Iako je točno da se, kad je riječ o pružanju građevinskih ili montažnih usluga, uobičajeno smatra da je usluga isporučena na dan stvarnog završetka radova, ipak, radi kvalifikacije „oporezive transakcije” u smislu Direktive o PDV-u, gospodarska i poslovna stvarnost čini temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a, koji valja uzeti u obzir (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 43.).

28 U tom kontekstu, presuđeno je da su relevantne ugovorne odredbe element koji valja uzeti u obzir kada treba utvrditi pružatelja usluga i korisnika u transakciji „isporuke usluga” u smislu Direktive o PDV-u (presuda od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 43.).

29 Stoga se ne može isključiti da se, s obzirom na ugovorne odredbe koje odražavaju gospodarsku i poslovnu stvarnost u području u kojem se usluga pruža, može smatrati da je ona isporučena tek nakon datuma stvarnog završetka usluge, nakon ispunjenja određenih uvjeta koji su neodvojivo povezani s uslugom i koji su ključni za osiguranje njezine cjelovitosti.

30 S tim u vezi, valja podsjetiti na to da je usluga oporeziva jedino ako između pružatelja i korisnika postoji pravni odnos tijekom kojega se izmjenjuju uzajamne obaveze, pri čemu protuobaveza koju dobiva pružatelj predstavlja stvarnu protuvrijednost određene usluge pružene korisniku (presuda od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 26. i navedena sudska praksa).

31 U ovom slučaju, iz pojašnjenja suda koji je uputio zahtjev proizlazi da se ugovornim odredbama koje je u ugovor uključio žalitelj iz glavnog postupka predviđa pravo naručitelja da provjeri sukladnost izvršenih građevinskih ili montažnih radova prije nego što ih prihvati i obvezu pružatelja da izvrši potrebne izmjene kako bi rezultat stvarno odgovarao onomu što je dogovoreno. U tom pogledu Budimex je u pisanim očitovanjima istaknuo da prije nego što bi naručitelj preuzeo radove, on čisto nije mogao utvrditi poreznu osnovicu i iznos poreza koji se mora platiti.

32 Dakle, s jedne strane, pod uvjetom da se postupak sastavljanja zapisnika o preuzimanju od strane naručitelja provede tek nakon isteka roka u kojem pružatelja treba obavijestiti o

eventualnim nedostacima, koje on mora ispraviti kako bi građevinska ili montažna usluga bila u skladu s onime što je dogovoreno, ne može se isključiti da navedena usluga nije u potpunosti isporučena prije sastavljanja tog zapisnika o preuzimanju.

33 S druge strane, valja podsjetiti na to da se oporezivi iznos za isporuku usluge u zamjenu za plaćanje sastoji od naknade koju je porezni obveznik zapravo primio (presuda od 7. studenoga 2013., Tulic i Plavo in, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 33.).

34 Stoga, budući da nije moguće odrediti naknadu koju duguje primatelj usluga prije nego što on sastavi zapisnik o preuzimanju građevinskih i montažnih usluga, obveza obračuna poreza koji se odnosi na te usluge ne može nastati prije navedenog preuzimanja.

35 U tim okolnostima i pod uvjetom da je preuzimanje radova dogovoreno u ugovoru o pružanju usluga, na način koji odražava norme i standarde koji se primjenjuju u području u kojem se usluga pruža, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, valja smatrati da je ta formalnost sama po sebi dio usluge i da je stoga ključna za utvrđenje toga da je ta usluga stvarno isporučena.

36 Valja dodati da druge formalnosti, kao što su osobito sastavljanje službenog obračuna nastalih troškova ili potvrda o konačnom plaćanju, koje se spominju u zahtjevu za prethodnu odluku, ne mogu biti relevantne za utvrđivanje trenutka isporuke usluge s obzirom na to da one kao takve nisu obuhvaćene uslugom i nisu ključne za utvrđivanje toga da je ona stvarno isporučena.

37 S obzirom na sve navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 66. prvi stavak točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da joj se ne protivi to da se, ako račun koji se odnosi na pružanje usluga nije izdan ili je izdan kasnije, formalno preuzimanje te usluge smatra trenutkom u kojem je navedena usluga isporučena kada, kao u glavnom predmetu, država članica predviđa da obveza obračuna poreza nastaje istekom roka koji počinje teći od dana isporuke usluge, ako su, s jedne strane, formalnost preuzimanja stranke dogovorile u ugovoru koji ih obvezuje u skladu s ugovornim odredbama koje odgovaraju gospodarskoj i poslovnoj stvarnosti u području u kojem se usluga pruža i, s druge strane, ako ta formalnost odgovara stvarnom izvršenju usluge i konačno određuje iznos naknade koji se mora platiti, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Troškovi

38 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 66. prvi stavak točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da se, ako račun koji se odnosi na pružanje usluga nije izdan ili je izdan kasnije, formalno preuzimanje te usluge smatra trenutkom u kojem je navedena usluga isporučena kada, kao u glavnom predmetu, država članica predviđa da obveza obračuna poreza nastaje istekom roka koji počinje teći od dana isporuke usluge, ako su, s jedne strane, formalnost preuzimanja stranke dogovorile u ugovoru koji ih obvezuje u skladu s ugovornim odredbama koje odgovaraju gospodarskoj i poslovnoj stvarnosti u području u kojem se usluga pruža i, s druge strane, ako ta formalnost odgovara stvarnom izvršenju usluge i konačno određuje iznos naknade koji se mora platiti, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski