Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

2 mei 2019 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 66 – Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting – Tijdstip waarop de dienst wordt verricht – Bouw- en montagewerkzaamheden – Inaanmerkingneming van het tijdstip van de in de dienstenovereenkomst voorziene oplevering en aanvaarding van de werkzaamheden”

In zaak C?224/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny S?d Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 28 november 2017, ingekomen bij het Hof op 28 maart 2018, in de procedure

Budimex S.A.

tegen

Minister Finansów,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, E. Levits (rapporteur) en P. G. Xuereb, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Budimex S.A., vertegenwoordigd door M. Militz, doradca podatkowy,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Siekierzy?ska en N. Gossement als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 66 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Budimex S.A. en de Minister Finansów (minister van Financiën, Polen) over een ruling waar deze vennootschap de minister van Financiën om had verzocht betreffende de datum van de verschuldigdheid van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de uitvoering van bouw- en montagewerkzaamheden.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overweging 24 van de btw-richtlijn luidt:

„De begrippen ‚belastbaar feit' en ‚verschuldigdheid van de belasting' moeten worden geharmoniseerd, opdat de toepassing en de latere wijzigingen van het gemeenschappelijk btw-stelsel in alle lidstaten op hetzelfde tijdstip ingaan."

4 Volgens artikel 2, lid 1, onder c), van deze richtlijn zijn „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht" aan de btw onderworpen.

5 Artikel 63 van deze richtlijn bepaalt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht."

6 Artikel 66, eerste alinea, van de btw-richtlijn luidt:

„In afwijking van de artikelen 63, 64 en 65 kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen op één van de volgende tijdstippen verschuldigd wordt:

a) uiterlijk bij de uitreiking van de factuur;

b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs;

c) wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt binnen een bepaalde termijn en uiterlijk bij het verstrijken van de overeenkomstig artikel 222, tweede alinea, door de lidstaten opgelegde termijn voor het uitreiken van facturen, of wanneer de lidstaat niet een zodanige termijn heeft opgelegd binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit."

7 In artikel 222 van die richtlijn wordt het volgende bepaald:

„Voor goederenleveringen die onder de in artikel 138 gestelde voorwaarden worden verricht of voor diensten ter zake waarvan de btw overeenkomstig artikel 196 door de afnemer verschuldigd is, wordt de factuur uitgereikt uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.

Met betrekking tot andere goederenleveringen en diensten kunnen de lidstaten de belastingplichtige een termijn voor de uitreiking van facturen opleggen."

Pools recht

8 Artikel 19a van de ustawa o podatku od towarów i us?ug (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz.U. van 2004, nr. 54, volgnr. 535), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„1. De belastingschuld ontstaat op het tijdstip van levering van het goed of verrichting van de dienst, onder voorbehoud van de leden 5 en 7 tot en met 11, artikel 14, lid 6, artikel 20 en artikel 21, lid 1.

2. Wanneer de dienst slechts gedeeltelijk is verricht, wordt de dienst ook geacht te zijn verricht wanneer een deel van de dienst waarvoor een vergoeding is vastgelegd, is verricht.

[...]

5. De belastingschuld ontstaat op het tijdstip van:

[...]

3) uitreiking van de factuur, in de gevallen bedoeld in artikel 106b, lid 1, voor:

a) bouw- en montagewerkzaamheden,

[...]

7. In de in lid 5, punten 3 en 4, bedoelde gevallen, wanneer de belastingplichtige geen factuur heeft uitgereikt of de factuur te laat heeft uitgereikt, ontstaat de belastingschuld na het verstrijken van de in artikel 106i, leden 3 en 4, gestelde termijnen voor uitreiking van facturen of, indien geen termijn is gesteld, na het verstrijken van de termijn voor betaling.

[...]”

9 Artikel 106b, lid 1, van deze wet luidt:

„De belastingplichtige is verplicht een factuur uit te reiken voor:

1) een verkoop, goederenlevering of dienst zoals bedoeld in artikel 106a, punt 2, die hijzelf heeft verricht ten behoeve van een andere belastingplichtige ter zake van een belasting, de btw of een gelijkaardige belasting of ten behoeve van een niet-belastingplichtige rechtspersoon;

[...]”

10 Artikel 106i, lid 3, van deze wet bepaalt:

„De factuur wordt uitgereikt uiterlijk:

30 dagen nadat de dienst is verricht – in de in artikel 19a, lid 5, punt 3) a), bedoelde gevallen;

[...].”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

11 Ingevolge een door Budimex ingediend verzoek om een ruling betreffende de datum van verschuldigdheid van de btw over de door deze onderneming uitgevoerde bouw- en

montagewerkzaamheden heeft de minister van Financiën in zijn antwoord van 15 oktober 2014 verklaard dat de btw verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de onderneming de factuur voor deze werkzaamheden uitreikt of, bij gebreke daarvan, na het verstrijken van een termijn van 30 dagen die volgt op de datum van daadwerkelijke uitvoering van deze werkzaamheden.

12 Daarbij heeft de minister van Financiën benadrukt dat de omstandigheid dat in de overeenkomst op grond waarvan de bouw- en montagewerkzaamheden worden uitgevoerd, is bedongen dat de aanbesteder die opdracht tot deze werkzaamheden heeft gegeven, de werkzaamheden moet aanvaarden in een certificaat van oplevering, van geen belang is voor de datum waarop de btw verschuldigd wordt.

13 Budimex heeft bij de Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen) beroep ingesteld tegen het antwoord van de minister van Financiën van 15 oktober 2014 op grond dat de formaliteit van aanvaarding van de werkzaamheden uitdrukkelijk is bedongen in de door de International Federation of Consulting Engineers (FIDIC) vastgelegde voorwaarden voor bouwovereenkomsten, die van toepassing zijn op de door haar gesloten overeenkomsten, en dat deze formaliteit bijgevolg integrerend deel uitmaakt van elke bouw- en montagewerkzaamheid die zij uitvoert. Dit beroep werd verworpen bij vonnis van 30 juli 2015.

14 Budimex heeft hogere voorziening tegen dit vonnis ingesteld bij de verwijzende rechter, die van oordeel is dat voor de beslechting van het hoofdgeding een uitlegging noodzakelijk is van de bepalingen van de btw-richtlijn die worden omgezet in de nationale bepalingen die Budimex aanvoert ter ondersteuning van haar hogere voorziening.

15 In dit verband verduidelijkt de verwijzende rechter dat de beslechting van het hoofdgeding ervan afhangt hoe het begrip „de diensten worden verricht” in de zin van artikel 63 van de btw-richtlijn wordt uitgelegd. Met name rijst de vraag of de omstandigheid dat een bouw- of montagewerkzaamheid volgens de bepalingen van de overeenkomst pas na oplevering en aanvaarding van de werkzaamheden door de aanbesteder wordt geacht te zijn uitgevoerd, van belang kan zijn voor de bepaling van het tijdstip van verschuldigdheid van de btw over deze dienst.

16 In deze context heeft de Naczelny S?d Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is er voor bij een transactie betrokken partijen die zijn overeengekomen dat het voor de betaling van de vergoeding voor bouw- en montagewerkzaamheden van essentieel belang is dat de uitvoering daarvan door de aanbesteder wordt aanvaard in een certificaat van oplevering, sprake van diensten die krachtens een dergelijke transactie worden verricht in de zin van artikel 63 van [de btw-richtlijn] op het tijdstip waarop de bouw- en montagewerkzaamheden daadwerkelijk worden uitgevoerd, dan wel op het tijdstip van aanvaarding van uitvoering van deze werkzaamheden door de aanbesteder in een certificaat van oplevering?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

17 Vooraf moet eraan worden herinnerd dat ingevolge artikel 63 van de btw-richtlijn het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de diensten worden verricht.

18 Artikel 66, eerste alinea, onder c), van deze richtlijn preciseert evenwel dat de lidstaten kunnen bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen verschuldigd wordt binnen een bepaalde termijn of uiterlijk bij het verstrijken van de door de lidstaten opgelegde termijn voor

uitreiking van de factuur, wanneer de factuur voor de verrichte dienst niet of te laat wordt uitgereikt.

19 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de Poolse wetgever van de hem bij artikel 66 van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid heeft gebruikgemaakt door in artikel 19a, lid 7, en artikel 106i, lid 3, van de btw-wet, in hun onderlinge samenhang gelezen, te bepalen dat wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, de btw verschuldigd wordt bij het verstrijken van een termijn van 30 dagen nadat de dienst is verricht.

20 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter dus in wezen te vernemen of artikel 66, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn zich ertegen verzet dat wanneer de factuur voor de verrichte dienst niet of niet tijdig wordt uitgereikt, de formele oplevering en aanvaarding van deze dienst wordt beschouwd als het tijdstip waarop deze dienst is verricht wanneer, zoals in het hoofdgeding, de lidstaat bepaalt dat de belasting verschuldigd wordt bij het verstrijken van een termijn die ingaat op de dag waarop de dienst is verricht.

21 Van meet af aan zij eraan herinnerd dat de btw-richtlijn een gemeenschappelijk btw-stelsel invoert dat meer in het bijzonder is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (arrest van 20 juni 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punt 39).

22 In overweging 24 van deze richtlijn wordt met name gepreciseerd dat de begrippen „belastbaar feit” en „verschuldigdheid van de belasting” moeten worden geharmoniseerd opdat de toepassing en de latere wijzigingen van het gemeenschappelijke btw-stelsel op hetzelfde tijdstip ingaan. De Uniewetgever heeft de datum waarop de belastingschuld in alle lidstaten ontstaat, dus op een zo hoog mogelijk niveau willen harmoniseren om eenvormige heffing van deze belasting te garanderen [arrest van 16 mei 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C?169/12, EU:C:2013:314, punt 31].

23 Ingevolge artikel 63 van deze richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

24 Overeenkomstig artikel 66, eerste alinea, onder c), van diezelfde richtlijn kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen verschuldigd wordt binnen een bepaalde termijn vanaf de datum van het belastbare feit wanneer de factuur niet of te laat wordt uitgereikt.

25 In casu bepaalt artikel 19a, leden 5 en 7, van de btw-wet, gelezen in samenhang met artikel 106i, lid 3, van deze wet, dat de belasting verschuldigd wordt wanneer de factuur niet is uitgereikt binnen een termijn van 30 dagen nadat de dienst is verricht.

26 De partijen in het hoofdgeding zijn het oneens over het tijdstip wanneer Budimex de diensten heeft verricht, waarbij Budimex aanvoert dat gelet op de bedingen van de door haar gesloten overeenkomsten dat tijdstip pas na oplevering en aanvaarding van de werkzaamheden door de aanbesteder kan vallen, ongeacht of deze werkzaamheden materialiter op een eerder tijdstip zijn uitgevoerd.

27 Weliswaar wordt voor bouw- en montagewerkzaamheden doorgaans aangenomen dat zij zijn uitgevoerd op de datum van materiële afwerking, maar met het oog op de kwalificatie als „belastbare handeling” in de zin van de btw-richtlijn is de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium dat in aanmerking dient te worden genomen voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel (zie in die zin arrest van 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, punt 43).

28 In deze context is geoordeeld dat de toepasselijke contractuele bepalingen een in

aanmerking te nemen factor vormen teneinde te bepalen wie de verrichter en de ontvanger van een „dienst” in de zin van de btw-richtlijn is (arrest van 20 juni 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punt 43).

29 Bijgevolg valt niet uit te sluiten dat gelet op de contractuele bepalingen die de economische en commerciële realiteit van de sector van de dienstverrichting weergeven, deze dienst pas na de datum van materiële afwerking kan worden beschouwd als verricht, nadat is voldaan aan bepaalde nadere voorwaarden die onlosmakelijk met de dienst zijn verbonden en van doorslaggevend belang zijn voor de voltooiing ervan.

30 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat een dienst slechts belastbaar is wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de ten behoeve van de ontvanger verrichte individualiseerbare dienst (arrest van 2 juni 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 In casu blijkt uit de verduidelijkingen van de verwijzende rechter dat de contractuele bepalingen van de door verzoekster in het hoofdgeding gesloten overeenkomsten de aanbesteder het recht verlenen om de conformiteit van de uitgevoerde bouw- en montagewerkzaamheden te verifiëren vóór aanvaarding ervan en de dienstverrichter ertoe verplichten de nodige wijzigingen aan te brengen teneinde het resultaat daadwerkelijk te doen overeenstemmen met hetgeen is afgesproken. In dit verband stelt Budimex in haar schriftelijke opmerkingen dat het haar vaak onmogelijk is te bepalen wat de maatstaf van heffing is en hoeveel belasting verschuldigd is alvorens de aanbesteder de werkzaamheden heeft aanvaard.

32 Voor zover de nadere voorwaarde van opstelling van een certificaat van oplevering en aanvaarding door de aanbesteder pas speelt bij het verstrijken van de termijn waarover hij beschikt om de dienstverrichter op de hoogte te brengen van eventuele gebreken die hij moet verhelpen opdat de bouw- en montagewerkzaamheden overeenstemmen met hetgeen afgesproken is, valt niet uit te sluiten dat deze dienst niet is voltooid voordat de oplevering en aanvaarding gebeurt.

33 Bovendien zij eraan herinnerd dat de maatstaf van heffing voor een onder bezwarende titel verrichte dienst de daartoe door de belastingplichtige werkelijk ontvangen tegenprestatie is (arrest van 7 november 2013, Tulic? en Plavo?in, C?249/12 en C?250/12, EU:C:2013:722, punt 33).

34 Voor zover het niet mogelijk is te bepalen wat de tegenprestatie is die de dienstontvanger verschuldigd is alvorens hij de bouw- en montagewerkzaamheden heeft aanvaard, kan de belasting over deze diensten niet vóór deze aanvaarding verschuldigd worden.

35 In dergelijke omstandigheden en voor zover de oplevering en aanvaarding van de werkzaamheden is bedongen in de dienstenovereenkomst, vormt een dergelijke nadere voorwaarde die de in de sector van de dienstverrichting gangbare normen en standaarden weergeeft, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, een formaliteit die als zodanig deel uitmaakt van de dienst en dus van doorslaggevend belang is bij de beoordeling of deze dienst daadwerkelijk is verricht.

36 Daaraan dient te worden toegevoegd dat andere formaliteiten, zoals met name het opstellen van een formele afrekening van de gemaakte kosten of een certificaat van definitieve betaling, niet van belang zijn bij de bepaling op welk tijdstip de dienst is verricht, aangezien deze formaliteiten geen deel uitmaken van de dienst als zodanig en niet van doorslaggevend belang zijn bij de vaststelling of de dienst daadwerkelijk is verricht.

37 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 66, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat, wanneer de factuur voor de verrichte dienst niet of te laat wordt uitgereikt, de formele oplevering en aanvaarding van deze dienst wordt beschouwd als het tijdstip waarop deze dienst is verricht, wanneer – zoals in het hoofdgeding – de lidstaat bepaalt dat de belasting verschuldigd wordt bij het verstrijken van een termijn die ingaat op de dag waarop de dienst is verricht, voor zover, enerzijds, de formaliteit van oplevering en aanvaarding door de partijen is bedongen in de overeenkomst die hen bindt overeenkomstig contractuele bepalingen die de economische en commerciële realiteit in de sector van de dienstverrichting weergeven en, anderzijds, deze formaliteit overeenstemt met de materiële voltooiing van de dienst en definitief het bedrag van de verschuldigde tegenprestatie vastlegt, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Kosten

38 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 66, eerste alinea, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat, wanneer de factuur voor de verrichte dienst niet of te laat wordt uitgereikt, de formele oplevering en aanvaarding van deze dienst wordt beschouwd als het tijdstip waarop deze dienst is verricht, wanneer – zoals in het hoofdgeding – de lidstaat bepaalt dat de belasting verschuldigd wordt bij het verstrijken van een termijn die ingaat op de dag waarop de dienst is verricht, voor zover, enerzijds, de formaliteit van oplevering en aanvaarding door de partijen is bedongen in de overeenkomst die hen bindt overeenkomstig contractuele bepalingen die de economische en commerciële realiteit in de sector van de dienstverrichting weergeven en, anderzijds, deze formaliteit overeenstemt met de materiële voltooiing van de dienst en definitief het bedrag van de verschuldigde tegenprestatie vastlegt, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.