

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 2 maja 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 66 – Zdarzenie podatkowe i wymagalność podatku – Moment wykonania usług – Roboty budowlane i montażowe – Uwzględnienie momentu odbioru robót przewidzianego w umowie o świadczenie usług

W sprawie C-224/18

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelnego Sędziego Administracyjnego (Polska) postanowieniem z dnia 28 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 marca 2018 r., w postępowaniu:

Budimex S.A.

przeciwko

Ministrowi Finansów,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Levits (sprawozdawca) i P.G. Xuereb, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Budimex S.A. przez M. Militz, doradcę podatkowego,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyną, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Siekierzyńską i N. Gossement, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 66 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Budimex S.A. a Ministrem

Finansów (Polska) w przedmiocie interpretacji indywidualnej, o której wydanie spółka ta zwróciła się do Ministra Finansów, dotyczącej daty wymagalności podatku od wartości dodanej (VAT) w związku z wykonaniem usług budowlanych lub budowlano-montażowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z motywem 24 dyrektywy VAT:

„Pojęcia »zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego« i »wymagalności VAT« powinny zostać zharmonizowane, aby wprowadzenie w życie i wszelkie późniejsze zmiany wspólnego systemu VAT mogły stać się skuteczne w tym samym terminie we wszystkich państwach członkowskich”.

4 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy przewiduje, że opodatkowaniu VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

5 Artykuł 63 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

6 Artykuł 66 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 63, 64 i 65 państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

- a) nie później niż z datą wystawienia faktury;
- b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;
- c) jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie nie później niż z upływem terminu wystawienia faktury ustalonego przez państwa członkowskie na mocy art. 222 akapit drugi, lub jeżeli państwo członkowskie nie ustaliło takiego terminu – w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego”.

7 Zgodnie z art. 222 tej dyrektywy:

„W odniesieniu do dostaw towarów zrealizowanych na warunkach określonych w art. 138 lub świadczenia usług, za które VAT jest płatny przez usługobiorcę na mocy art. 196, faktura wystawiana jest nie później niż piętnastego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego.

W odniesieniu do innych dostaw towarów lub świadczenia usług państwa członkowskie mogą określać terminy, w których podatnicy muszą wystawić faktury”.

Prawo polskie

8 Artyku? 19a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug (Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535) w wersji maj?cej zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „ustaw? o VAT”) stanowi:

„1. Obowi?zek podatkowy powstaje z chwil? dokonania dostawy towarów lub wykonania us?ugi, z zastrze?eniem ust. 5 i 7–11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

2. W odniesieniu do przyjmowanych cz??ciowo us?ug, us?ug? uznaje si? równie? za wykonan?, w przypadku wykonania cz??ci us?ugi, dla której to cz??ci okre?lono zap?at?.

[...]

5. Obowi?zek podatkowy powstaje z chwil?:

[...]

3) wystawienia faktury w przypadkach, o których mowa w art. 106b ust. 1, z tytu?u:

a) ?wiadczenia us?ug budowlanych lub budowlano-monta?owych,

[...].

7. W przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 3 i 4, gdy podatnik nie wystawi? faktury lub wystawi? j? z opó?nieniem, obowi?zek podatkowy powstaje z chwil? up?ywu terminów wystawienia faktury okre?lonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadku gdy nie okre?lono takiego terminu – z chwil? up?ywu terminu p?atno?ci

[...]”.

9 Artyku? 106b ust. 1 tej ustawy stanowi:

„Podatnik jest obowi?zany wystawi? faktur? dokumentuj?c?:

1) sprzeda?, a tak?e dostaw? towarów i ?wiadczenie us?ug, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od warto?ci dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej nieb?d?cej podatnikiem;

[...]”.

10 Artyku? 106i ust. 3 rzeczonej ustawy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Faktur? wystawia si? nie pó?niej ni?:

30. dnia od dnia wykonania us?ug – w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a);

[...]”.

Spór w post?powaniu g?ównym i pytanie prejudycjalne

11 W odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z?o?onej przez Budimex w przedmiocie daty wymagalno?ci VAT zwi?zanego z pracami budowlanymi i budowlano-monta?owymi wykonywanymi przez to przedsi?biorstwo, Minister Finansów wskaza? w interpretacji z dnia 15 pa?dziernika 2014 r., ?e VAT jest wymagalny w momencie wystawienia przez spó?k? faktury dokumentuj?cej wykonanie tych prac lub, w jej braku, po up?ywie terminu 30

dni od daty rzeczywistego wykonania tych prac.

12 W tym względzie Minister Finansów podkreślił, że okoliczności, i postanowienia umowne, na podstawie których są wykonywane prace budowlane i budowlano-montażowe, stanowi, że zamawiający powinien je zaakceptować w protokole odbioru, nie ma wpływu na datę wymagalności należnego VAT.

13 Spółka Budimex wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska) skargę na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 15 października 2014 r., w której podniosła, że formalność zaakceptowania wykonanych robót jest wyrażnie przewidziana w warunkach kontraktowych określonych przez Międzynarodową Federację Inżynierów Konsultantów (FIDIC), które regulują zawierane przez nią umowy, i stanowi w związku z tym integralną część każdej usługi budowlanej lub budowlano-montażowej. Wyrokiem z dnia 30 lipca 2015 r. skarga ta została oddalona.

14 Spółka Budimex zaskarżyła ten wyrok do sądu odsyłającego, który uważa, że rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym wymaga wykazania przepisów dyrektywy VAT, które zostały transponowane na mocy przepisów krajowych powołanych przez spółkę Budimex w skardze.

15 W tym względzie sąd odsyłający wyjaśnia, że rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu głównym zależy od wykazania pojęcia „wykonania usługi” w rozumieniu art. 63 dyrektywy VAT. W szczególności powstaje pytanie, czy okoliczności, że usługa budowlana lub budowlano-montażowa uważa się na podstawie postanowień umownych za wykonaną dopiero po odbiorze robót przez zamawiającego, może mieć wpływ na określenie daty wymagalności VAT związanego z tą usługą.

16 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w sytuacji, w której strony transakcji uzgodniły, że dla wypłaty wynagrodzenia za roboty budowlane lub budowlano-montażowe niezbędną jest wyrażenie akceptacji ich wykonania przez zamawiającego w protokole odbioru tych robót, wykonanie usługi, o którym mowa w art. 63 [dyrektywy VAT], z tytułu takiej transakcji następuje w momencie faktycznego wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych, czy też momencie akceptacji wykonania tych robót przez zamawiającego, wyrażonej w protokole odbioru?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT podatek staje się wymagalny w momencie wykonania usługi.

18 Artykuł 66 akapit pierwszy lit. c) tej dyrektywy uściśla jednak, że państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji, w określonym terminie, nie później niż z upływem terminu wystawienia faktury ustalonego przez państwa członkowskie, jeżeli faktura dotycząca świadczonych usług nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem.

19 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że polski ustawodawca skorzystał z uprawnienia przyznanego mu na mocy art. 66 dyrektywy VAT i przewidział w art. 19a ust. 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o VAT, że w wypadku braku wystawienia faktury lub wystawienia jej z opóźnieniem VAT staje się wymagalny z chwilą upływu terminu 30 dni od wykonania świadczenia usług.

20 W związku z tym poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT sprzeciwia się temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem formalny odbiór tej usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana, gdy – tak jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym – państwo członkowskie przewiduje, że podatek staje się wymagalny z upływem terminu rozpoczynającego bieg w dniu, w którym została wykonana usługa.

21 Należy przede wszystkim przypomnieć, że dyrektywa VAT ustanawia wspólny system VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji czynności podlegających opodatkowaniu (wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 39).

22 W szczególności motyw 24 tej dyrektywy wskazuje, że pojęcia „zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego” i „wymagalności VAT” powinny zostać zharmonizowane, aby wprowadzenie w życie i późniejsze zmiany wspólnego systemu VAT mogły stać się skuteczne w tym samym terminie. W związku z tym zamiarem ustawodawcy Unii było zharmonizowanie w możliwie najwyższym stopniu momentu powstania obowiązku podatkowego we wszystkich państwach członkowskich w celu zapewnienia jednolitego poboru tego podatku [wyrok z dnia 16 maja 2013 r., TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, pkt 31].

23 Zgodnie z art. 63 tej dyrektywy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie wykonania usługi.

24 Zgodnie z art. 66 akapit pierwszy lit. c) tej dyrektywy państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem.

25 W niniejszej sprawie art. 19a ust. 5 i 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o VAT przewiduje, że wówczas, gdy faktura nie została wystawiona w terminie 30 dni od wykonania usługi, podatek staje się wymagalny.

26 Strony postępowania głównego nie zgadzają się co do momentu, w którym zostały wykonane usługi realizowane przez Budimex, przy czym spółka ta podniosła, że z uwagi na postanowienia znajdujące się w zawieranych przez nią umowach moment ten może nastąpić dopiero po odbiorze robót przez zamawiającego, niezależnie od okoliczności, że zostały one faktycznie wykonane wcześniej.

27 O ile prawd? jest, ?e w odniesieniu do ?wiadczenia us?ug budowlanych lub monta?owych s? one powszechnie uwa?ane za wykonane w dacie materialnego zako?czenia robót, to jednak dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu” w rozumieniu dyrektywy VAT rzeczywisto?? gospodarcza i handlowa stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT, które nale?y uwzgl?dni? (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, pkt 43).

28 W tym kontek?cie orzeczono, ?e w?a?ciwe postanowienia umowne stanowi? czynnik, który nale?y wzi?? pod uwag? przy okre?laniu us?ugodawcy i us?ugobiorcy w ramach transakcji „?wiadczenia us?ug” w rozumieniu dyrektywy VAT (wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, pkt 43).

29 Nie mo?na zatem wykluczy?, ?e bior?c pod uwag? postanowienia umowne odzwierciedlaj?ce rzeczywisto?? gospodarcz? i handlow? w dziedzinie, w której us?uga jest wykonywana, us?uga ta mo?e zosta? uznana za wykonan? dopiero po dacie materialnego zako?czenia us?ugi, w nast?pstwie spe?nienia pewnych warunków nierozzerwalnie zwi?zanych z us?ug? i maj?cych decyduj?ce znaczenie dla zapewnienia jej kompletno?ci.

30 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e ?wiadczenie us?ug jest opodatkowane jedynie wtedy, gdy pomi?dzy us?ugodawc? a us?ugobiorc? istnieje stosunek prawny, w ramach którego nast?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych, gdy? zap?ata otrzymana przez us?ugodawc? stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie warto?ci za wyodr?bnion? us?ug? ?wiadczon? us?ugobiorcy (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W niniejszej sprawie z wyja?nie? przedstawionych przez s?d odsy?aj?cy wynika, ?e postanowienia sformu?owane w umowach zawartych przez skar??c? w post?powaniu g?ównym przewiduj? prawo zamawiaj?cego do zweryfikowania zgodno?ci wykonanych prac budowlanych lub budowlano-monta?owych, zanim zostan? one zaakceptowane, i obowi?zek us?ugodawcy polegaj?cy na dokonaniu koniecznych zmian, by rezultat rzeczywi?cie odpowiada? temu, co zosta?o uzgodnione. W tym wzgl?dzie spółka Budimex podnios?a w swoich uwagach na pi?mie, ?e cz?sto by?o dla niej niemo?liwe okre?lenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku nale?nego przed odbiorem robót przez zamawiaj?cego.

32 Po pierwsze, w zwi?zku z tym, ?e warunek, jakim jest sporz?dzenie protoko?u odbioru przez zamawiaj?cego nast?puje dopiero po up?ywie terminu, który jest mu przyznany na zg?oszenie us?ugodawcy ewentualnych wad, które powinien on skorygowa?, by us?uga budowlana lub budowlano-monta?owa by?a zgodna z uzgodnieniami, nie mo?na wykluczy?, ?e wspomniana us?uga nie zostanie ca?kowicie wykonana przed owym odbiorem.

33 Po drugie, nale?y przypomnie?, ?e podstaw? opodatkowania odp?atnego ?wiadczenia us?ug stanowi ?wiadczenie wzajemne rzeczywi?cie otrzymane z tego tytu?u przez podatnika (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in, C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722, pkt 33).

34 W konsekwencji w zakresie, w jakim nie jest mo?liwe okre?lenie wynagrodzenia nale?nego od us?ugobiorcy przed dokonaniem przez niego odbioru us?ug budowlanych lub budowlano-monta?owych, podatek od tych us?ug nie mo?e sta? si? wymagalny przed owym odbiorem.

35 W tych okoliczno?ciach i w zakresie, w jakim odbiór robót zosta? uzgodniony w umowie o ?wiadczenie us?ug – w sytuacji gdy tego rodzaju warunek odzwierciedla normy i standardy istniej?ce w dziedzinie, w której jest dokonywana us?uga, co podlega zweryfikowaniu przez s?d

odsy?aj?cy – nale?y uzna?, ?e formalno?? ta jest jako taka obj?ta us?ug? i ?e w zwi?zku z tym jest ona decyduj?ca dla uznania, ?e owa us?uga zosta?a rzeczywi?cie wykonana.

36 Nale?y doda?, ?e inne formalno?ci, takie jak w szczeg?lno?ci sporz?dzenie formalnego rozliczenia poniesionych kosztów lub ostatecznego ?wiadectwa p?atno?ci, wymienione we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, nie mog? mie? znaczenia dla okre?lenia momentu, w którym us?uga jest wykonywana, poniewa? nie s? one jako takie obj?te us?ug? i w zwi?zku z tym nie s? decyduj?ce dla stwierdzenia, ?e zosta?a ona rzeczywi?cie dokonana.

37 W ?wietle ca?o?ci powy?szych rozwa?a? na zadane pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwia si? on temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotycz?cej ?wiadczonych us?ug lub wystawienia jej z opó?nieniem formalny odbiór tej us?ugi by? uwa?any za moment, w którym us?uga ta zosta?a wykonana, gdy – tak jak w sprawie rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym – pa?stwo cz?onkowskie przewiduje, ?e podatek staje si? wymagalny z up?ywem terminu rozpoczynaj?cego bieg w dniu, w którym zosta?a wykonana us?uga, je?eli, po pierwsze, formalno?? odbioru zosta?a uzgodniona przez strony w umowie wi???cej je postanowieniami umownymi odzwierciedlaj?cymi rzeczywisto?? gospodarcz? i handlow? w dziedzinie, w której us?uga jest wykonywana i, po drugie, formalno?? ta stanowi materialne zako?czenie us?ugi i ustala ostatecznie wysoko?? nale?nego ?wiadczenia wzajemnego, co podlega zweryfikowaniu przez s?d odsy?aj?cy.

W przedmiocie kosztów

38 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (siódma izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, zmienionej dyrektyw? Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwia si? on temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotycz?cej ?wiadczonych us?ug lub wystawienia jej z opó?nieniem formalny odbiór tej us?ugi by? uwa?any za moment, w którym us?uga ta zosta?a wykonana, gdy – tak jak w sprawie rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym – pa?stwo cz?onkowskie przewiduje, ?e podatek staje si? wymagalny z up?ywem terminu rozpoczynaj?cego bieg w dniu, w którym zosta?a wykonana us?uga, je?eli, po pierwsze, formalno?? odbioru zosta?a uzgodniona przez strony w umowie wi???cej je postanowieniami umownymi odzwierciedlaj?cymi rzeczywisto?? gospodarcz? i handlow? w dziedzinie, w której us?uga jest wykonywana i, po drugie, formalno?? ta stanowi materialne zako?czenie us?ugi i ustala ostatecznie wysoko?? nale?nego ?wiadczenia wzajemnego, co podlega zweryfikowaniu przez s?d odsy?aj?cy.

von Danwitz

Levits

Xuereb

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 2 maja 2019 r.

Sekretarz

Prezes siódmej izby

A. Calot Escobar

T. von Danwitz

* Język postępowania: polski.