



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 28 października 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112 WE – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Świadczenie usług – Artykuł 63 – Wymagalność VAT – Artykuł 64 ust. 1 – Pojęcie „świadczenia związanego z płatnością rat” – Świadczenie o charakterze jednorazowym płatne w ratach – Artykuł 90 ust. 1 – Obniżenie podstawy opodatkowania – Pojęcie „niewywiązania się z płatności”

W sprawie C-324/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 7 maja 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 lipca 2020 r., w postępowaniu:

Finanzamt B

przeciwko

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: L. Bay Larsen, wiceprezes, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby, J.-C. Bonichot (sprawozdawca) i M. Safjan, sędziowie

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu X-Beteiligungsgesellschaft mbH – O. Pantle, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller oraz S. Heimerl, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė oraz L. Mantl, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 1 lipca 2021 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 64 ust. 1 i art. 90 ust. 1 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).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt B (urzędem skarbowym B, Niemcy) a X-Beteiligungsgesellschaft mbH w przedmiocie wymagalnego charakteru podatku od wartości dodanej (VAT) należnego z tytułu świadczenia usług, w przypadku którego wynagrodzenie zostało rozłożone na raty.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Motyw 24 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:
„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 Zgodnie z brzmieniem art. 14 ust. 2 tej dyrektywy:
„Poza czynnością, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:
[...]
b) faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub sprzedaży towaru na warunkach odroczonej płatności, która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty;
[...].”
- 5 Tytuł VI dyrektywy 2006/112, dotyczący zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności podatku, zawiera rozdział 2, zatytułowany „Dostawa towarów i świadczenie usług”, w którym znajdują się art. 63–67 tej dyrektywy.
- 6 Zgodnie z art. 63 omawianej dyrektywy:
„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

7 Artykuł 64 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. W przypadku transakcji związanych z wpłatą zaliczki lub płatnością rat dostawy towarów inne niż te, których przedmiotem jest wynajem towarów na pewien okres lub sprzedaż towarów na warunkach odroczonej płatności, o których mowa w art. 14 ust. 2 lit. b), oraz świadczenie usług, uważa się za dokonane z upływem terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą.

2. Państwa członkowskie mogą postanowić, że w niektórych przypadkach ciągle dostawy towarów i świadczenie usług, dokonywane przez pewien okres, uważa się za dokonane z upływem okresów nie dłuższych niż jeden rok”.

8 Zgodnie z art. 66 tej dyrektywy:

„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 od daty zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego”.

9 Zawarty w tytule VII dyrektywy 2006/112, zatytułowanym „Podstawa opodatkowania”, jej art. 90 ma następujące brzmienie:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

10 Artykuł 193 tej dyrektywy stanowi:

„Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202”.

11 Artykuł 226 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221 do celów VAT zawierają wyłącznie następujące dane:

[...]

6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług;

- 7) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług lub datę dokonania wpłaty zaliczki, o której mowa w art. 220 pkt 4 i 5, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;

[...]”.

Prawo niemieckie

- 12 Paragraf 13 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386) w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UStG”) stanowi:

„Zobowiązanie podatkowe powstaje

1. w odniesieniu do dostaw i innych świadczeń:

- a) w przypadku obliczenia podatku na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia (§ 16 ust. 1 zdanie pierwsze) z upływem okresu rozliczeniowego, w którym wykonano świadczenia. Dotyczy to również świadczeń częściowych. Takie świadczenia występują, gdy w odniesieniu do określonej części świadczenia, dającego się podzielić ze względów gospodarczych, wynagrodzenie ustalone jest oddzielnie. Jeśli wynagrodzenie lub jego część pobierane jest przed wykonaniem świadczenia lub świadczenia częściowego, to w tym zakresie podatek jest należny z upływem okresu rozliczeniowego, w którym pobrano wynagrodzenie lub wynagrodzenie częściowe,
- b) w przypadku obliczenia podatku na zasadzie pobranego wynagrodzenia (§ 20) z upływem okresu rozliczeniowego, w którym wynagrodzenie zostało pobrane,

[...]”.

- 13 Zgodnie z § 17 UStG:

„1) W razie zmiany podstawy opodatkowania transakcji podlegającej opodatkowaniu, o której mowa w § 1 ust. 1 pkt 1, przedsiębiorca, który zrealizował tę transakcję, odpowiednio koryguje kwotę podatku należnego z tytułu tej transakcji. [...]

2) Ustęp 1 stosuje się odpowiednio, gdy:

1. wynagrodzenie uzgodnione z tytułu opodatkowanej dostawy, świadczenia lub opodatkowanego nabycia wewnątrzwspólnotowego stało się nieściągalne. W razie późniejszego pobrania wynagrodzenia ponownej korekcie podlega kwota podatku i kwota odliczenia.

[...]”.

- 14 Zgodnie z art. 20 zdanie pierwsze UStG przedsiębiorca może być uprawniony do obliczania VAT nie na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia, lecz na zasadzie pobranego wynagrodzenia, jeżeli w szczególności jego obrót w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył określonego progu.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 15 W 2012 r. spółka X świadczyła usługi pośrednictwa na rzecz T-GmbH w celu sprzedaży nieruchomości przez tę ostatnią spółkę osobie trzeciej. Z umowy w sprawie wynagrodzenia zawartej w dniu 7 listopada 2012 r. pomiędzy X i T wynika, że w tym dniu X wypełniła już swoje zobowiązania umowne.
- 16 Co się tyczy wynagrodzenia za rozpatrywane usługi, umowa ta określała kwotę 1 000 000 EUR, powiększoną o VAT, i stanowiła, że kwota ta powinna być zapłacona w ratach w wysokości 200 000 EUR, powiększonych o VAT. Płatności miały być wymagalne co roku, a pierwsza z nich miała nastąpić w dniu 30 czerwca 2013 r. W chwili wymagalności każdej raty X wystawiała fakturę za należną kwotę, dokonywała jej wpłaty i uiszczała odpowiedni VAT.
- 17 W wyniku kontroli podatkowej urząd skarbowy B decyzją z dnia 22 grudnia 2016 r. stwierdził, że usługi zostały wykonane w ciągu roku 2012 i że w związku z tym X powinna była zapłacić za ów rok VAT od łącznej kwoty wynagrodzenia.
- 18 Ponieważ odwołanie od tej decyzji zostało oddalone, X wniosła skargę do Finanzgericht (sądu finansowego, Niemcy), który zasadniczo ją uwzględnił. Sąd ten rzeczywiście stwierdził, że X świadczyła usługi będące przedmiotem postępowania głównego w ciągu roku 2012 r. Uznał on jednak, że z wyjątkiem pierwszej raty wynagrodzenia, która została pobrana w 2013 r., wynagrodzenie uzgodnione należało uznać za nieściągalne w rozumieniu art. 17 ust. 2 pkt 1 i art. 17 ust. 1 zdanie pierwsze UStG. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, Finanzgericht (sąd finansowy) oparł się na założeniu, że zastosowanie art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 pozwala na obniżenie podstawy opodatkowania w celu uniknięcia sytuacji, w której podatnik byłby zobowiązany do wcześniejszego uiszczenia, w ramach kilku lat, podatku VAT należnego za okres realizacji świadczenia, podczas gdy nie otrzymał jeszcze pełnej zapłaty za to świadczenie w tym okresie.
- 19 Urząd skarbowy B wniósł skargę rewizyjną na orzeczenie Finanzgericht (sądu finansowego) do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy).
- 20 Sąd ten zastanawia się nad kwestią, czy art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ma zastosowanie do świadczenia usług jednorazowych. O ile przepis ten wyłącza ze swego zakresu stosowania sprzedaż towarów na warunkach odroczonej płatności, o tyle nie przewiduje odpowiedniego wyłączenia w odniesieniu do świadczenia usług, za które wynagrodzenie jest uiszczane w ratach. Tymczasem dosłowne stosowanie tego przepisu mogłoby wprowadzić nieuzasadnione rozróżnienie między dostawą towarów a świadczeniem usług. Ponadto mogłoby ono niesłusznie ograniczyć ogólną zasadę zawartą w art. 63 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którą co do zasady podatek staje się wymagalny w momencie świadczenia usługi.
- 21 Sąd ten podkreśla ponadto, że niniejsza sprawa różni się od sprawy zakończonej wyrokiem z dnia 29 listopada 2018 r., baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970), w której chodziło o świadczenie usług agenta sportowego, a konkretnie o pośrednictwo piłkarza w klubie piłkarskim, przy czym wynagrodzenie tego agenta było związane z utrzymaniem zawodnika w zainteresowanym klubie. Natomiast sprawa w postępowaniu głównym dotyczy sytuacji, w której zapłata rat uzgodnionego wynagrodzenia podlega jedynie terminom, a nie warunkowi polegającemu na trwałym powodzeniu pośrednictwa, którego realizacja byłaby niepewna.

- 22 Okoliczność, że w wyroku z dnia 29 listopada 2018 r., *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), Trybunał powołał się na wyrok z dnia 3 września 2015 r., *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542), w którym rozpatrywana była usługa oferowana w sposób stały przez długi okres, potwierdza wykładnię, zgodnie z którą można mówić o „wpłatach zaliczki lub płatnościach rat” w rozumieniu art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 tylko wtedy, gdy istnieje związek pomiędzy spornymi świadczeniami a płatnościami rozłożonymi na raty.
- 23 Takie podejście odpowiada art. 13 ust. 1 pkt 1 lit. a) zdania drugie i trzecie UstG, zgodnie z którym decydujące znaczenie ma gospodarcza podzielność świadczenia.
- 24 Na wypadek gdyby należało wykluczyć stosowanie art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego, sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z pytaniem o możliwość zastosowania art. 90 ust. 1 tej dyrektywy.
- 25 Sąd ten przypomniał, że za świadczenie usług w 2012 r. X otrzymywała od czerwca 2013 r. wynagrodzenie w kilku ratach, powiększonych każdorazowo o VAT. Gdyby należało uznać, że VAT z tytułu jednorazowego świadczenia jest wymagalny w roku, w którym jest ono wykonywane, podatnik, który zgodził się na płatność w kilku ratach, byłby zmuszony do prefinansowania VAT. Sąd odsyłający wyraża jednak wątpliwości co do tego, czy obowiązek wcześniejszego uiszczenia VAT jest zgodny z zadaniami podatników, którzy – jak należy wywieść z orzecznictwa Trybunału wynikającego w szczególności z wyroków z dnia 20 października 1993 r., *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846), i z dnia 21 lutego 2008 r., *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105), działają jako poborcy podatku na rachunek państwa.
- 26 Sąd odsyłający wyjaśnił, że można uniknąć takiego obowiązku poprzez obniżenie podstawy opodatkowania na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112, a następnie poprzez jego późniejszą ponowną ocenę w chwili faktycznej zapłaty wynagrodzenia.
- 27 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy w przypadku usługi świadczonej jednorazowo, a zatem nie w sposób ciągły, związek z wpłatą zaliczki lub płatnością rat w rozumieniu art. 64 ust. 1 dyrektywy [2006/112] wynika z samej umowy przewidującej zapłatę rozłożoną na raty?
- 2) Posiłkowo, w przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej: czy należy stwierdzić niewywiązanie się z płatności w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy [2006/112] w sytuacji, w której podatnik w momencie świadczenia usługi uzgodnił, że usługa ta powinna zostać wynagrodzona w pięciu rocznych ratach, a w przypadku późniejszej zapłaty prawo krajowe przewiduje korektę uchylającą uprzednie obniżenie podstawy opodatkowania zgodnie z tym przepisem?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności pytań

- 28 Jak wynika z okoliczności faktycznych przedstawionych przez sąd odsyłający, spór w postępowaniu głównym dotyczy świadczenia usług, które zostało w całości wykonane pod koniec 2012 r. i w przypadku którego wynagrodzenie zostało wypłacone zgodnie z postanowieniami umowy w pięciu rocznych ratach począwszy od kolejnych lat.
- 29 W uwagach przedstawionych Trybunałowi strona pozwana w postępowaniu głównym zakwestionowała ten sposób przedstawienia okoliczności faktycznych. Opiera się ona w tym celu na dokumencie, w którym przedstawiono ustalenia dokonane tymczasowo przez sąd niemiecki w ramach innego sporu niż spór rozpatrywany w postępowaniu głównym.
- 30 Jednakże taki dokument nie może podważyć opisu stanu faktycznego zawartego w postanowieniu odsyłającym.
- 31 Wystarczy bowiem przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wyłącznie sąd odsyłający jest właściwy do ustalania i oceniania okoliczności faktycznych toczącego się przed nim sporu, jak również do interpretowania i stosowania prawa krajowego. Trybunał jest zobowiązany uwzględnić, zgodnie z podziałem kompetencji między nim a sądami krajowymi, stan faktyczny i prawny, w jaki wpisują się pytania prejudycjalne, w takiej postaci, w jakiej został on opisany w postanowieniu odsyłającym (wyrok z dnia 27 stycznia 2021 r., Dexia Nederland, C-229/19 i C-289/19, EU:C:2021:68, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 Wynika z tego, że pytania prejudycjalne są dopuszczalne.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 33 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług o charakterze jednorazowym, w przypadku którego wynagrodzenie jest płatne w ratach, jest objęte zakresem stosowania tego przepisu.
- 34 Na wstępie należy zauważyć, że art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w świetle art. 63 tej dyrektywy, ponieważ pierwszy z tych przepisów jest nierozdzielnie związany z drugim z nich.
- 35 Z jednej strony zgodnie z art. 63 zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Z drugiej strony zgodnie z art. 64 ust. 1 w przypadku transakcji związanych w szczególności z płatnością rat świadczenie usług uważa się za dokonane w rozumieniu art. 63 z upływem okresów, których płatności te dotyczą.
- 36 Z łącznego stosowania tych dwóch przepisów wynika, że w odniesieniu do transakcji związanych z płatnością rat zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny z upływem okresów, których płatności te dotyczą (wyrok z dnia 29 listopada 2018 r., baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 37 Jeśli chodzi o wykładnię wyrażenia „świadczeń związanych z płatnością rat”, można je rozumieć albo w ten sposób, że obejmuje ono świadczenia o charakterze jednorazowym, za które uzgodnione wynagrodzenie jest wypłacane w ratach, albo w ten sposób, że dotyczy ono jedynie świadczeń, których sam charakter uzasadnia płatność rozłożoną na raty, a mianowicie świadczeń, które są wykonywane nie w sposób jednorazowy, lecz w sposób powtarzający się lub ciągły przez pewien okres.
- 38 Ta druga z wskazanych interpretacji znajduje potwierdzenie w brzmieniu i ratio legis art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Zgodnie bowiem z tym przepisem moment powstania obowiązku podatkowego jest określany w zależności od upływu okresów, których dotyczą płatności rat. Ponieważ płatności te stanowią w sposób konieczny wynagrodzenie za wykonane świadczenia, wynika z tego, że przepis ten wymaga w sposób dorozumiany, aby świadczenia te zostały zrealizowane w okresach, o których mowa. W tych okolicznościach stosowanie art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie może być uzależnione jedynie od sposobu płatności za świadczenie polegającego na rozłożeniu na raty.
- 39 W konsekwencji stosowanie art. 64 ust. 1 zakłada istnienie związku pomiędzy charakterem danych świadczeń a ratalnym charakterem płatności, w związku z czym przepis ten nie może dotyczyć świadczenia o charakterze jednorazowym, nawet w przypadku, gdy jest ono przedmiotem wynagrodzenia w drodze płatności rozłożonych na raty.
- 40 Tę literalną wykładnię art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 potwierdza jej cel oraz systematyka tej dyrektywy.
- 41 W tym względzie należy wskazać, że art. 64 ust. 1 tej dyrektywy w związku z jej art. 63 ma na celu ułatwienie poboru podatku VAT, a w szczególności określenie momentu powstania obowiązku podatkowego.
- 42 W celu określenia momentu, w którym zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny, art. 63 dyrektywy 2006/112 wymaga bowiem ustalenia chwili rzeczywistego wykonania świadczenia. Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 41 opinii, artykuł ten nie precyzuje, jakie zdarzenie należy uważać za oznaczające moment, w którym świadczenie jest wykonane, w związku z czym do właściwych organów i sądów krajowych należy sprawdzenie chwili jego rzeczywistego wykonania.
- 43 Natomiast zgodnie z art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 powstanie podatku i wymagalność tego podatku są związane z upływem okresów, których dotyczą płatności z tytułu dokonanych świadczeń. Ten ostatni przepis przewiduje zatem zasadę prawną, która pozwala dokładnie określić moment powstania obowiązku podatkowego za pomocą fikcji prawnej, co unika konieczności dokonywania ustaleń faktycznych koniecznych dla stwierdzenia momentu rzeczywistego wykonania świadczenia.
- 44 W szczególności, jak już stwierdził Trybunał, w przypadku gdy zastosowanie ma art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112, wystarczy, że okresy świadczenia usług, do których odnoszą się płatności rat, zostały wskazane na fakturach, aby podatnik spełnił wymogi wynikające z art. 226 pkt 7 tej dyrektywy, zgodnie z którym faktura zawiera datę dokonania lub zakończenia świadczenia usług (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 29–31).

- 45 Jednakże odwołanie się do art. 64 ust. 1 rzeczony dyrektywy jako przepisu prawnego mającego na celu określenie momentu powstania zobowiązania podatkowego jest konieczne jedynie wówczas, gdy chwile, w których ma miejsce rzeczywiste wykonanie świadczeń, nie są jednoznaczne i mogą być przedmiotem odmiennych ocen, co ma miejsce, gdy ze względu na ich ciągły lub powtarzalny charakter są one wykonywane w jednym lub kilku ustalonych okresach.
- 46 Natomiast, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 44 opinii, w przypadku gdy chwila wykonania świadczenia jest jednoznaczna, w szczególności gdy świadczenie ma charakter jednorazowy i istnieje dokładna chwila pozwalająca na ustalenie, że jego realizacja została zakończona zgodnie ze stosunkiem umownym łączącym strony danej transakcji, art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie może mieć zastosowania bez naruszenia jasnego brzmienia art. 63 tej dyrektywy.
- 47 Ponadto zgodnie z tym ostatnim przepisem, interpretowanym w świetle motywu 24 dyrektywy 2006/112, powstanie VAT i jego wymagalność nie leżą w zakresie swobody decyzyjnej stron umowy. Przeciwnie, 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 2 maja 2019 r., Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 48 Byłoby zatem sprzeczne z art. 63 dyrektywy 2006/112 umożliwienie podatnikowi – który wykonał świadczenie o charakterze jednorazowym, uzgadniając rozłożenie płatności na raty w celu uiszczenia wynagrodzenia za to świadczenie – wyboru w przedmiocie stosowania art. 64 ust. 1 tej dyrektywy i określenia w ten sposób przez niego samego momentu powstania i wymagalności VAT.
- 49 Taka wykładnia art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 byłaby również trudna do pogodzenia z art. 66 lit. a) i b) tej dyrektywy. Zgodnie bowiem z tym przepisem państwa członkowskie mogą przewidzieć w drodze odstępstwa od art. 63–65 tej dyrektywy, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników nie później niż w momencie wystawienia faktury lub otrzymania zapłaty. Tymczasem art. 66 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112 byłby w znacznym stopniu pozbawiony znaczenia, gdyby podatnicy mogli w zależności od przewidzianych w umowie sposobów zapłaty wynagrodzenia zmieniać samodzielnie, w miejsce państw członkowskich, moment powstania i wymagalności VAT.
- 50 Ponadto z orzecznictwa Trybunału nie można wywnioskować, by art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 mógł mieć zastosowanie również w przypadku świadczeń o charakterze jednorazowym. Sprawy, w których Trybunał uznał możliwość zastosowania tego przepisu, dotyczyły bowiem świadczenia usług w ustalonych okresach na podstawie stosunków umownych, które ustanawiały obowiązki o charakterze ciągłym, czy to w sprawie najmu pojazdu (wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97), czy też w sprawie świadczenia doradztwa natury prawnej, handlowej i finansowej (wyroki: z dnia 3 września 2015 r., Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542; z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690), czy wreszcie w sprawie pośrednictwa i utrzymania piłkarza w klubie piłkarskim (wyrok z dnia 29 listopada 2018 r., baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).

- 51 Okoliczność, że podatnicy mogliby być zmuszeni do prefinansowania VAT, który zobowiązani są zapłacić państwu, gdy wykonują świadczenia o charakterze jednorazowym, w przypadku których wynagrodzenie zostało rozłożone na raty, również nie może podważyć wniosków zawartych w pkt 39 i 48 niniejszego wyroku.
- 52 Prawdą jest, że wedle utrwalonego orzecznictwa zgodnie z zasadą neutralności VAT przedsiębiorca jako inkasent podatkowy na rzecz państwa powinien być całkowicie zwolniony z ostatecznego obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT [wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – obniżenie podstawy opodatkowania), C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 53 Jednakże, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 62 opinii, rola podatników nie ogranicza się do poboru VAT. Zgodnie z art. 193 dyrektywy 2006/112 to zasadniczo do nich należy obowiązek zapłaty podatku, gdy dokonują oni podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług, przy czym obowiązek ten nie jest uzależniony od wcześniejszego otrzymania wynagrodzenia lub przynajmniej kwoty podatku należnego.
- 54 Zgodnie bowiem z art. 63 dyrektywy 2006/112 VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług, to znaczy w chwili wykonania danej transakcji, niezależnie od tego, czy zostało już zapłacone wynagrodzenie za tę transakcję. W związku z tym podatek VAT należy się skarbowi państwa od dostawcy lub usługodawcy nawet wówczas, gdy nie otrzymał on jeszcze od swojego klienta zapłaty za dokonaną transakcję (wyrok z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry, C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 46).
- 55 W świetle powyższych rozważań na pierwsze pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług o charakterze jednorazowym, w przypadku którego wynagrodzenie jest płatne w ratach, nie jest objęte zakresem stosowania tego przepisu.

W przedmiocie pytania drugiego

- 56 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku porozumienia o rozłożeniu płatności na raty brak zapłaty jednej z rat wynagrodzenia przed jej wymagalnością należy uznać za niewywiązanie się z płatności w rozumieniu tego przepisu i z tego względu może prowadzić do obniżenia podstawy opodatkowania.
- 57 Należy przypomnieć, że art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy.
- 58 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, w przypadkach wymienionych w tym przepisie zobowiązuje on państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym również kwoty VAT należnego od podatnika za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości wynagrodzenia. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy 2006/112, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne

rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik (wyrok z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 59 Jeśli chodzi o częściowe lub całkowite niewywiązanie się z płatności wynagrodzenia, to nie może ono, w przeciwieństwie do rozwiązania lub unieważnienia umowy, postawić stron w sytuacji, jaka istniała przed zawarciem umowy. Jeśli niewywiązaniu się z płatności całości lub części ceny transakcji nie towarzyszy rozwiązanie lub unieważnienie umowy, to nabywca lub usługobiorca pozostaje zobowiązany do uiszczenia uzgodnionej ceny, zaś sprzedawcy lub usługodawcy nadal zasadniczo przysługuje wierzytelność, której może dochodzić na drodze sądowej. Nie można jednak wykluczyć, że taka wierzytelność stanie się w rzeczywistości ostatecznie nieściągalna, ponieważ niewywiązanie się z płatności charakteryzuje się niepewnością nierozzerwalnie związaną z jej nieostatecznym charakterem (zob. podobnie wyrok z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 29, 30).
- 60 Niewywiązanie się z płatności w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 dotyczy zatem wyłącznie sytuacji, w których odbiorca dostawy towarów lub świadczenia usług nie zaspokoi wierzytelności, do zapłaty której jest zobowiązany na podstawie umowy zawartej z dostawcą lub usługodawcą, lub zaspokoi tę wierzytelność tylko częściowo (zob. podobnie wyrok z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 61 W świetle tego orzecznictwa należy stwierdzić, że zapłata wynagrodzenia należnego z tytułu świadczenia usług w ratach zgodnie z umową zawartą przez strony nie mieści się w ramach hipotezy niewywiązania się z płatności, o której mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112.
- 62 Po pierwsze bowiem, ten sposób zapłaty nie zmienia kwoty wynagrodzenia, które podatnik powinien otrzymać lub które może w rzeczywistości odzyskać. W tych okolicznościach podstawa opodatkowania pozostaje niezmieniona, a organ podatkowy nie otrzymuje z tytułu VAT kwoty wyższej niż kwota odpowiadająca wynagrodzeniu podatnika. Po drugie, ponieważ przed upływem terminu płatności raty wynagrodzenia nie jest ona wymagalna, sytuacji takiej nie można zrównać z sytuacją, w której odbiorca świadczenia jedynie częściowo zaspokoił wierzytelność, do zapłaty której jest zobowiązany.
- 63 Ponadto, jak wynika już ze stwierdzeń zawartych w pkt 51–54 niniejszego wyroku, dla celów wykładni art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 bez znaczenia jest okoliczność, że w pewnych sytuacjach podatnik może zostać zobowiązany do prefinansowania VAT, który musi zapłacić organowi podatkowemu.
- 64 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku porozumienia o rozłożeniu płatności na raty braku zapłaty jednej z rat wynagrodzenia przed jej wymagalnością nie można uznać za niewywiązanie się z płatności w rozumieniu tego przepisu i z tego względu nie może on prowadzić do obniżenia podstawy opodatkowania.

W przedmiocie kosztów

- 65 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 64 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług o charakterze jednorazowym, w przypadku którego wynagrodzenie jest płatne w ratach, nie jest objęte zakresem stosowania tego przepisu.
- 2) Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku porozumienia o rozłożeniu płatności na raty braku zapłaty jednej z rat wynagrodzenia przed jej wymagalnością nie można uznać za niewywiązanie się z płatności w rozumieniu tego przepisu i z tego względu nie może on prowadzić do obniżenia podstawy opodatkowania.

Podpisy