



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 2. mája 2019\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 66 – Zdaniteľná udalosť a vznik daňovej povinnosti – Okamih, v ktorom došlo k poskytnutiu služieb – Stavebné a montážne práce – Zohľadnenie okamihu prevzatia prác stanoveného v zmluve o poskytnutí služieb“

Vo veci C-224/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelný Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 28. novembra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 28. marca 2018, ktorý súvisí s konaním:

**Budimex S.A.**

proti

**Minister Finansów,**

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory T. von Danwitz, sudcovia E. Levits (spravodajca) a P. G. Xuereb,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Budimex S.A., v zastúpení: M. Militz, poradca podatkowy,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Siekierzyńska a N. Gossement, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

\* Jazyk konania: poľština.

## Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 66 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Budimex S.A. a Minister Finansów (minister financií, Poľsko) v súvislosti so záväzným daňovým stanoviskom, ktoré si táto spoločnosť vyžiadala od ministra financií v súvislosti s dátumom vzniku daňovej povinnosti v prípade dane z pridanej hodnoty (DPH) pri poskytnutí stavebných alebo montážnych služieb.

### Právny rámec

#### *Právo Únie*

- 3 Podľa odôvodnenia 24 smernice o DPH:

„Ak má zavedenie spoločného systému DPH a neskoršie zmeny a doplnenia nadobudnúť účinnosť súčasne vo všetkých členských štátoch, mali by sa zosúladiť pojmy ‚zdaniteľná udalosť‘ a ‚vznik daňovej povinnosti‘.“

- 4 Článok 2 ods. 1 písm. c) tejto smernice stanovuje, že „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“, podlieha DPH.

- 5 Článok 63 uvedenej smernice znie takto:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

- 6 Článok 66 prvý odsek smernice o DPH uvádza:

„Odchyľne od článkov 63, 64 a 65 môžu členské štáty stanoviť, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb daňová povinnosť vzniká v jednom z nasledovných okamihov:

- a) najneskôr v deň vyhotovenia faktúry,
- b) najneskôr v deň prijatia platby,
- c) ak sa faktúra nevyhotoví alebo ak sa vyhotoví neskoro, v stanovenej lehote ale najneskôr v deň uplynutia lehoty pre vyhotovenie faktúr stanovenej členskými štátmi podľa druhého odseku článku 222 alebo v prípade, že členský štát žiadnu takúto lehotu nestanovil, faktúra sa vyhotoví v stanovenej lehote po dni vzniku zdaniteľnej udalosti.“

- 7 Podľa článku 222 tejto smernice:

„V prípade dodaní tovaru uskutočnených v súlade s podmienkami uvedenými v článku 138 alebo v prípade poskytnutí služieb, za ktoré je povinný platiť DPH odberateľ podľa článku 196, sa faktúra vyhotoví najneskôr v pätnásty deň mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom zdaniteľná udalosť nastala.“

V prípade iných dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb môžu členské štáty stanoviť pre zdaniteľné osoby lehoty na vyhotovenie faktúr.“

### *Poľské právo*

- 8 Článok 19a ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z towarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2004, č. 54, položka 535) v znení uplatňujúcom sa na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. Daňová povinnosť vzniká v okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služby; s výhradou odsekov 5 a 7 až 11, ako aj článok 14 ods. 6, článku 20 a článok 21 ods. 1.

2. V prípade služieb dodaných len sčasti sa služba považuje za poskytnutú aj vtedy, ak bola poskytnutá taká časť služby, za ktorú bola stanovená platba.

...

5. Daňová povinnosť vzniká v okamihu:

...

- (3) vystavenia faktúry v prípadoch uvedených v článku 106b ods. 1 za:  
a) poskytnutie stavebných alebo montážnych služieb;

...

7. V prípadoch uvedených v odseku 5 bodoch 3 a 4, ak zdaniteľná osoba nevystavila faktúru alebo ju vystavila oneskorene, daňová povinnosť vzniká v okamihu uplynutia lehoty na vystavenie faktúr stanovenej v článku 106i ods. 3 a 4 alebo v prípade, že nebola stanovená nijaká takáto lehota, v okamihu uplynutia lehoty na zaplatenie.

...“

- 9 Článok 106b ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Zdaniteľná osoba je povinná vystaviť faktúru, ktorá dokumentuje:

1. predaj, ako aj dodanie tovaru a poskytnutie služieb uvedených v článku 106a bode 2, ktoré boli vykonávané v prospech inej zdaniteľnej osoby podliehajúcej dani [vyrubenej podľa tohto zákona], zdaniteľnej osobe podliehajúcej dani z pridanej hodnoty [vyrubenej v inom členskom štáte] alebo dani podobného druhu alebo v prospech právnickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou.

...“

- 10 Článok 106i ods. 3 uvedeného zákona znie:

„Faktúra sa vystaví najneskôr:

30 dní po poskytnutí služieb – v prípade uvedenom v článku 19a ods. 5 bode 3 písm. a);

...“

## Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 11 V nadväznosti na žiadosť o záväzné daňové stanovisko podanú spoločnosťou Budimex v súvislosti s dátumom vzniku daňovej povinnosti v prípade DPH týkajúcej sa stavebných a montážnych prác, ktoré táto spoločnosť vykonáva, minister financií vo svojej odpovedi z 15. októbra 2014 uviedol, že DPH je splatná v okamihu, keď podnikateľ vystaví faktúru za tieto práce, alebo pokiaľ k tomu nedôjde, po uplynutí lehoty 30 dní odo dňa skutočného vykonania uvedených prác.
- 12 V tejto súvislosti minister financií zdôraznil, že skutočnosť, že zmluvné podmienky, na základe ktorých sa vykonávajú stavebné a montážne práce, stanovujú, že objednávateľ, ktorý si tieto práce objednal, ich musí potvrdiť prostredníctvom preberacieho protokolu, nemá vplyv na vznik daňovej povinnosti v prípade splatnej DPH.
- 13 Budimex sa obrátila na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd Varšava, Poľsko) so žalobou proti odpovedi ministra financií z 15. októbra 2014, pričom tvrdila, že formálna náležitosť spočívajúca v potvrdení vykonaných prác je výslovne upravená v zmluvných podmienkach stanovených Medzinárodnou federáciou inžinierov (FIDIC), ktorými sa riadia zmluvy, ktoré žalobkyňa uzatvára, a že táto formálna náležitosť je teda neoddeliteľnou súčasťou všetkých stavebných a montážnych prác, ktoré vykonáva. Táto žaloba bola zamietnutá rozsudkom z 30. júla 2015.
- 14 Budimex podala proti tomuto rozsudku odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania a ktorý sa domnieva, že vyriešenie sporu vo veci samej si vyžaduje výklad ustanovení smernice o DPH, ktoré boli prebraté do vnútroštátnych ustanovení, na ktoré sa odvoláva Budimex v rámci svojho odvolania.
- 15 V tomto ohľade vnútroštátny súd spresňuje, že vyriešenie sporu vo veci samej závisí od výkladu pojmu „poskytnutie služby“ v zmysle článku 63 smernice o DPH. Osobitne vzniká otázka, či okolnosť, že stavebné a montážne služby sa považujú za vykonané na základe zmluvných ustanovení až po prevzatí prác objednávateľom, môže mať vplyv na určenie dátumu vzniku daňovej povinnosti v prípade DPH týkajúcej sa poskytnutia tohto plnenia.
- 16 V tomto kontexte Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„V prípade, že strany zúčastnené na transakcii si dojednali, že zaplatenie odmeny za stavebné alebo montážne práce je podmienené ich prevzatím zo strany objednávateľa v preberacom protokole, dochádza k poskytnutiu služby v zmysle článku 63 [smernice o DPH] na základe takejto transakcie v okamihu skutočného vykonania stavebných alebo montážnych prác, alebo v okamihu prevzatia týchto prác objednávateľom, ktoré je vyjadrené v preberacom protokole?“

## O prejudiciálnej otázke

- 17 Na úvod treba pripomenúť, že v zmysle článku 63 smernice o DPH daňová povinnosť vzniká poskytnutím služby.
- 18 Článok 66 prvý odsek písm. c) tejto smernice však spresňuje, že členské štáty môžu stanoviť, že daňová povinnosť vzniká v prípade niektorých transakcií v určitej stanovenej lehote, ale najneskôr v deň uplynutia lehoty pre vyhotovenie faktúr stanovenej členskými štátmi v prípade, ak sa faktúra týkajúca sa poskytnutej služby nevyhotoví alebo ak sa táto faktúra vyhotoví neskoro.

- 19 V tejto veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že poľský zákonodarca využil možnosť, ktorá mu bola priznaná na základe článku 66 smernice o DPH, tak, že v článku 19a ods. 7 a v článku 106i ods. 3 zákona o DPH, ktoré sa vykladajú vo vzájomnej súvislosti, stanovil, že v prípade nevystavenia alebo oneskoreného vystavenia faktúry vzniká daňová povinnosť v prípade DPH po uplynutí lehoty 30 dní po poskytnutí služieb.
- 20 V dôsledku toho sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 66 prvý odsek písm. c) smernice o DPH bráni v prípade nevyhotovenia alebo oneskoreného vyhotovenia faktúry týkajúcej sa poskytnutia služieb tomu, aby sa formálne prijatie týchto služieb považovalo za okamih, v ktorom došlo k uvedenému poskytnutiu služieb, pokiaľ tak ako vo veci samej členský štát stanoví, že daňová povinnosť vzniká po uplynutí určitej lehoty, ktorá začína plynúť dňom, keď došlo k poskytnutiu služieb.
- 21 Na úvod je potrebné pripomenúť, že smernicou o DPH vznikol spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných transakcií (rozsudok z 20. júna 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 39).
- 22 Osobitne v odôvodnení 24 tejto smernice sa uvádza, že pojmy „zdaniteľná udalosť“ a „vznik daňovej povinnosti“ by sa mali zosúladiť, aby zavedenie a neskoršie zmeny a doplnenia spoločného systému DPH nadobudli účinnosť súčasne. Normotvorca Únie teda zamýšľal čo najväčšmi harmonizovať deň vzniku daňovej povinnosti vo všetkých členských štátoch, aby sa zabezpečil jednotný výber tejto dane [rozsudok zo 16. mája 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, bod 31].
- 23 Podľa článku 63 tejto smernice zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká poskytnutím služby.
- 24 V súlade s článkom 66 prvým odsekom písm. c) tejto smernice členské štáty môžu stanoviť, že daňová povinnosť vzniká v prípade niektorých transakcií alebo v prípade niektorých kategórií zdaniteľných osôb v určitej stanovenej lehote odo dňa zdaniteľnej udalosti v prípade, že sa faktúra nevystaví alebo sa vystaví oneskorene.
- 25 V prejednávanej veci článku 19a ods. 5 a 7 zákona o DPH v spojení s článkom 106i ods. 3 tohto zákona stanovuje, že v prípade, že sa faktúra nevystaví do 30 dní po poskytnutí služieb, vzniká daňová povinnosť.
- 26 Účastníci konania vo veci samej sa nezhodujú v otázke okamihu, v akom boli služby spoločnosti Budimex poskytnuté, pričom táto spoločnosť tvrdí, že vzhľadom na zmluvné podmienky obsiahnuté v zmluvách, ktoré uzatvára, tento okamih môže nastať až po prevzatí prác objednávateľom, nezávisle od okolnosti, že sa tieto práce fyzicky vykonali ku skoršiemu dátumu.
- 27 Hoci je pravda, že poskytovanie stavebných alebo montážnych služieb sa bežne považuje za vykonané v deň skutočného dokončenia prác, skutočnosťou zostáva, že na to, aby sa určité plnenie považovalo za „zdaniteľné plnenie“ v zmysle smernice o DPH, je hospodárska a obchodná realita základným kritériom na uplatňovanie spoločného systému DPH, ktoré sa musí zohľadniť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 43).
- 28 V tomto kontexte sa už rozhodlo, že relevantné zmluvné dojednania predstavujú skutočnosť, ktorú treba zohľadniť, keď ide o identifikovanie poskytovateľa a príjemcu v rámci plnenia „poskytovania služieb“ v zmysle smernice o DPH (rozsudok z 20. júna 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 43).

- 29 Preto nemožno vylúčiť, že so zreteľom na zmluvné podmienky odzrkadľujúce hospodársku a obchodnú realitu v oblasti, v ktorej sa služba poskytuje, túto službu možno považovať za poskytnutú v štádiu po dátume skutočného dokončenia služby, po splnení určitých podmienok, ktoré sú neoddeliteľne spojené s poskytnutím služby a ktoré majú rozhodujúci význam pre zaručenie úplnosti poskytnutej služby.
- 30 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pri poskytovaní služieb vzniká daňová povinnosť len v prípade, že medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za identifikovateľnú službu poskytnutú príjemcovi (rozsudok z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 26 a citovaná judikatúra).
- 31 V prejednávanej veci z informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, vyplýva, že zmluvné podmienky zahrnuté do zmlúv uzavretých žalobcom vo veci samej stanovujú právo objednávateľa overiť súlad vykonaných stavebných alebo montážnych prác pred ich prijatím a povinnosť dodávateľa vykonať potrebné zmeny tak, aby výsledok skutočne zodpovedal tomu, čo bolo dohodnuté. V tomto zmysle Budimex vo svojich písomných pripomienkach tvrdí, že bolo pre ňu často nemožné stanoviť základ dane a výšku splatnej dane predtým, ako došlo k prevzatiu prác objednávateľom.
- 32 Na jednej strane však za predpokladu, že k splneniu podmienky, ktorú predstavuje vyhotovenie preberacieho protokolu objednávateľom, dochádza až po uplynutí lehoty, ktorá sa mu priznáva na účely informovania dodávateľa o prípadných nedostatkoch, ktoré bude musieť odstrániť, aby bolo poskytnutie stavebných alebo montážnych prác v súlade s tým, čo bolo dohodnuté, nemožno vylúčiť, že toto poskytnutie prác nebude v plnom rozsahu vykonané predtým, než dôjde k takémuto prevzatiu.
- 33 Na druhej strane treba pripomenúť, že základom dane pri poskytnutí služieb za protihodnotu je protiplnenie skutočne prijaté na tieto účely zdaniteľnou osobou (rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulicá a Plavošín, C-249/13 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33).
- 34 Preto vzhľadom na skutočnosť, že predtým, než príjemca služieb pristúpi k prevzatiu poskytnutých stavebných alebo montážnych prác, nie je možné určiť protihodnotu, ktorú tento príjemca dlhuje, a tak daňová povinnosť týkajúca sa týchto služieb nemôže vzniknúť pred uvedeným prevzatím.
- 35 Za takýchto okolností a za predpokladu, že prevzatie prác bolo dohodnuté v zmluve o poskytnutí služieb a takáto zmluvná podmienka odzrkadľuje bežné normy a štandardy v oblasti, v ktorej sa služba poskytuje, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, je namieste usúdiť, že táto formálna náležitosť je sama osebe súčasťou poskytnutia služby a že je preto rozhodujúca na to, aby sa táto služba považovala za skutočne poskytnutú.
- 36 Treba doplniť, že ďalšie formálne náležitosti, ako je najmä vypracovanie formálneho výkazu vynaložených nákladov alebo konečné osvedčenie o platbe, ktoré sú uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, nie sú relevantné pre určenie okamihu, v ktorom došlo k poskytnutiu služieb, keďže vzhľadom na to, že nie sú súčasťou poskytnutia služby ako takého, nie sú rozhodujúce na účely konštatovania, že táto služba bola skutočne poskytnutá.
- 37 Vzhľadom na predchádzajúce je namieste odpovedať na položenú otázku tak, že článok 66 prvý odsek písm. c) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade nevyhotovenia alebo oneskoreného vyhotovenia faktúry týkajúcej sa poskytnutia služieb nebráni tomu, aby sa formálne prevzatie týchto služieb považovalo za okamih, v ktorom došlo k uvedenému poskytnutiu služieb, ak tak ako vo veci samej členský štát stanoví, že daňová povinnosť vzniká po uplynutí určitej lehoty, ktorá začína plynúť dňom, keď došlo k poskytnutiu služieb, pokiaľ jednak formálna náležitosť prevzatia bola dohodnutá zmluvnými stranami v zmluve, ktorá ich zaväzuje, na základe zmluvných podmienok odzrkadľujúcich hospodársku a obchodnú realitu v oblasti, v ktorej sa služba poskytuje, a jednak táto formálna náležitosť zodpovedá skutočnému dokončeniu poskytnutia služby a s konečnou platnosťou stanovuje sumu dlžnej odplaty, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

## O trovách

- 38 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

**Článok 66 prvý odsek písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade nevyhodenia alebo oneskoreného vyhodenia faktúry týkajúcej sa poskytnutia služieb nebráni tomu, aby sa formálne prevzatie týchto služieb považovalo za okamih, v ktorom došlo k uvedenému poskytnutiu služieb, ak tak ako vo veci samej členský štát stanoví, že daňová povinnosť vzniká po uplynutí určitej lehoty, ktorá začína plynúť dňom, keď došlo k poskytnutiu služieb, pokiaľ jednak formálna náležitosť prevzatia bola dohodnutá zmluvnými stranami v zmluve, ktorá ich zaväzuje, na základe zmluvných podmienok odzrkadľujúcich hospodársku a obchodnú realitu v oblasti, v ktorej sa služba poskytuje, a jednak táto formálna náležitosť zodpovedá skutočnému dokončeniu poskytnutia služby a s konečnou platnosťou stanovuje sumu dlžnej odplaty, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.**

Podpisy