



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 2. maja 2019\*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 66 – Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka – Trenutek, ko so storitve opravljene – Gradbena in montažna dela – Upoštevanje trenutka prevzema del, določenega v pogodbi o opravljanju storitev“

V zadevi C-224/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 28. novembra 2017, ki je na Sodišče prispela 28. marca 2018, v postopku

**Budimex S.A.**

proti

**Minister Finansów,**

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, E. Levits (poročevalec) in P. G. Xuereb, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Budimex S.A. M. Militz, doradca podatkowy,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo M. Siekierzyńska in N. Gossement, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

\* Jezik postopka: poljščina.

## Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 66 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Budimex S.A. in Minister Finansów (minister za finance, Poljska) v zvezi z davčnim stališčem, ki ga je ta družba zaprosila od ministra za finance glede datuma nastanka obveznosti obračuna davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi z zagotavljanjem gradbenih ali montažnih storitev.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 V uvodni izjavi 24 Direktive o DDV je navedeno:

„Pojme obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna davka bi bilo treba uskladiti, da bi uvedba in vse kasnejše spremembe skupnega sistema DDV lahko začele veljati hkrati v vseh državah članicah.“

- 4 Člen 2(1)(c) te direktive določa, da so predmet DDV „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.“

- 5 Člen 63 navedene direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

- 6 Člen 66, prvi odstavek, Direktive o DDV določa:

„Z odstopanjem od členov 63, 64 in 65 lahko države članice določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane v enem od naslednjih trenutkov:

(a) najkasneje ob izdaji računa;

(b) najkasneje ob prejemu plačila;

(c) če račun ni izdan ali je izdan pozneje, v določenem roku, vendar najpozneje ob izteku roka, ki ga za izdajanje računov predpišejo države članice v skladu z drugim odstavkom člena 222, če pa država članica ni predpisala takšnega roka, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka.“

- 7 Člen 222 te direktive določa:

„Za blago, dobavljeno v skladu s pogoji iz člena 138, ali opravljene storitve, za katere DDV plača prejemnik v skladu s členom 196, se račun izda najpozneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.“

Države članice lahko za druge dobave blaga ali opravljanje storitev davčnim zavezancem naložijo roke za izdajo računov.“

### ***Poljsko pravo***

- 8 Člen 19a ustava o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U., 2004, št. 54, pozicija 535) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„1. Ob upoštevanju odstavkov 5 in od 7 do 11 ter členov 14(6), 20 in 21(1) davčna obveznost nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

2. Pri delno prevzetih storitvah se storitev šteje za opravljeno tudi takrat, ko je opravljen del storitve, za katerega je bilo določeno plačilo.

[...]

5. Davčna obveznost nastane:

[...]

- (3) po izdaji računa v primerih iz člena 106b(1) za:  
(a) opravljanje storitev gradbenih ali montažnih del,

[...]

7. V primerih iz odstavka 5, točki 3 in 4, če davčni zavezanec ni izdal računa ali ga je izdal pozneje, davčna obveznost nastane ob izteku rokov za izdajo računov, določenih v členu 106i, (3) in (4), ali, če roki niso bili določeni, po izteku končnega plačilnega roka.

[...]“

- 9 Člen 106b(1) tega zakona določa:

„Davčni zavezanec je zavezan k izdaji računa za:

1. kakršno koli prodajo, dobavo blaga in opravljanje storitev iz člena 106a, točka 2, ki jih ta davčni zavezanec opravlja v korist drugega davčnega zavezanca ali drugega zavezanca za DDV ali podobnega davka, ali v korist pravne osebe, ki ni davčni zavezanec;

[...]“

- 10 Člen 106i(3) navedenega zakona določa:

„Račun se izda najpozneje:

v 30 dneh po tem, ko je bila storitev opravljena – v primeru iz člena 19a(5), točka (3)(a);

[...]“

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

- 11 Na podlagi zahteve, ki jo je vložila družba Budimex, za izdajo davčnega stališča glede datuma nastanka obveznosti obračuna DDV za gradbena in montažna dela, ki jih je opravila ta družba, je minister za finance v svojem odgovoru z dne 15. oktobra 2014 navedel, da obveznost obračuna DDV nastane, ko podjetnik izda račun za ta dela ali po preteku 30 dni od datuma dejanske izvedbe navedenih del.

- 12 V zvezi s tem je minister za finance poudaril, da okoliščina, da pogodbeni določila, na podlagi katerih se izvedejo gradbena ali montažna dela, določajo, da jih mora naročnik potrditi z zapisnikom o prevzemu, ne vpliva na datum zapadlosti obveznosti obračuna DDV.
- 13 Družba Budimex je pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska) vložila tožbo zoper odgovor ministra za finance z dne 15. oktobra 2014, v kateri trdi, da je formalnost potrditve opravljenih del izrecno določena s tržnimi pogoji, ki jih določi Mednarodna zveza svetovalnih inženirjev (FIDIC) in ki urejajo pogodbe, ki jih sklene, in da je zato sestavni del vsakega opravljanja storitev gradbenih ali montažnih del, ki jih izvaja. Ta tožba je bila zavrnjena s sodbo z dne 30. julija 2015.
- 14 Družba Budimex je zoper to sodbo vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču, ki meni, da je za rešitev spora o glavni stvari potrebna razlaga določb Direktive o DDV, katerih prenos temelji na nacionalnih določbah, na katere se družba Budimex sklicuje v pritožbi.
- 15 V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da je rešitev spora o glavni stvari odvisna od razlage pojma „opravljena storitev“ v smislu člena 63 Direktive o DDV. Zlasti se postavlja vprašanje, ali lahko okoliščina, da se gradbena ali montažna storitev v skladu s pogodbenimi določili šteje za opravljeno šele po tem, ko naročnik prevzame delo, vpliva na določitev datuma nastanka obveznosti obračuna DDV za to storitev.
- 16 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je storitev v smislu člena 63 [Direktive o DDV] – če sta se stranki, udeleženi v transakciji, dogovorili, da je pogoj za izvedbo plačila gradbenih ali montažnih del izjava o prevzemu izvedenih gradbenih del, ki jo naročnik poda v zapisniku o prevzemu teh del – na podlagi take transakcije opravljena, ko se dejansko opravijo gradbena ali montažna dela, ali ob naročnikovem prevzemu izvedenih gradbenih del, ki se zabeleži v zapisniku o prevzemu?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

- 17 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da v skladu s členom 63 Direktive o DDV obveznost obračuna davka nastane, ko so storitve opravljene.
- 18 Vendar pa člen 66, prvi odstavek, točka (c), te direktive določa, da lahko države članice določijo, da davčna obveznost za nekatere transakcije, če račun za opravljanje storitev ni izdan ali je izdan pozneje, nastane v določenem roku, vendar najpozneje ob izteku roka, ki ga za izdajanje računov predpišejo države članice.
- 19 V obravnavanem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, da je poljski zakonodajalec uporabil možnost, ki mu je podeljena v skladu s členom 66 Direktive o DDV, tako da je v členu 19a(7) v povezavi s členom 106i(3) zakona o DDV določil, da če račun ni izdan ali je izdan pozneje, obveznost obračuna DDV nastane po poteku roka 30 dni od dneva, ko so bile storitve opravljene.
- 20 Predložitveno sodišče zato v bistvu sprašuje, ali člen 66, prvi odstavek, točka (c), nasprotuje temu, da se kot uradni prevzem storitve – če račun za to storitev ni izdan ali je izdan pozneje – šteje trenutek, ko je bila navedena storitev opravljena, kadar država članica – kot v sporu o glavni stvari – določa, da davčna obveznost nastane po poteku roka, ki prične teči od dneva, ko je bila storitev opravljena.
- 21 Najprej je treba opozoriti, da Direktiva o DDV vzpostavlja skupni sistem DDV, ki temelji zlasti na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij (sodba z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točka 39).

- 22 Natančneje, v uvodni izjavi 24 te direktive je določeno, da morata biti pojma „obdavčljivi dogodek“ in „obveznost obračuna davka“ usklajena, da bi uvedba in vse poznejše spremembe skupnega sistema DDV lahko začele veljati na isti dan. Zakonodajalec Unije je tako želel kar najbolj uskladiti datum nastanka davčne obveznosti v vseh državah članicah, da bi se zagotovilo enotno pobiranje tega davka (sodba z dne 16. maja 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, točka 31).
- 23 Na podlagi člena 63 navedene direktive obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta, ko so storitve opravljene.
- 24 V skladu s členom 66, prvi odstavek, točka (c), te direktive lahko države članice določijo, da davčna obveznost za nekatere transakcije ali kategorije davčnih zavezancev nastane v določenem roku, ki prične teči z dnem obdavčljivega dogodka, če račun za opravljanje storitev ni izdan ali je izdan pozneje.
- 25 V obravnavanem primeru člen 19a, (5) in (7), zakona o DDV v povezavi s členom 106i(3) tega zakona določa, da če račun ni bil izdan, obveznost obračuna davka nastane v roku 30 dni po tem, ko so bile storitve opravljene.
- 26 Stranki v sporu o glavni stvari se ne strinjata glede trenutka, kdaj je družba Budimex opravila storitve, pri čemer zadnjenavedena trdi, da v skladu s pogodbenimi določili, ki jih vsebujejo pogodbe, ki jih sklene, tak trenutek nastopi šele po tem, ko nosilec projekta dela prevzame, ne glede na to, da so bila dejansko izvedena prej.
- 27 Čeprav se običajno šteje, da je storitev gradbenih ali montažnih del opravljena v trenutku dejanskega zaključka del, še vedno velja, da je ekonomska in poslovna stvarnost temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV, ki ga je treba upoštevati pri opredelitvi transakcije kot „obdavčljive“ v smislu Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, točka 43).
- 28 V tem okviru je bilo odločeno, da so upoštevna pogodbeno določila eden od elementov, ki jih je treba upoštevati pri identifikaciji ponudnika in prejemnika storitve v transakciji „opravljanja storitev“ v smislu Direktive o DDV (sodba z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točka 43).
- 29 Zato ni mogoče izključiti, da se lahko glede na pogodbeno določila, ki odražajo ekonomsko in poslovno stvarnost na področju, na katerem je storitev opravljena, šteje, da je slednja opravljena šele po datumu dejanskega zaključka storitve, po uresničitvi nekaterih pogojev, ki so neločljivo povezani z opravljanjem storitve in odločilni za zagotovitev njene dokončne izvedbe.
- 30 Glede tega je treba navesti, da je storitev obdavčljiva, samo če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (sodba z dne 2. junija 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, točka 26 in navedena sodna praksa).
- 31 V obravnavanem primeru iz pojasnil predložitvenega sodišča izhaja, da pogodbeno določila, vsebovana v pogodbah, ki jih je sklenila tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, določajo pravico nosilca projekta, da preveri skladnost izvedenih gradbenih ali montažnih del, preden jih sprejme, in dolžnost izvajalca, da opravi potrebne spremembe, tako da bo rezultat dejansko ustrežal temu, kar je bilo dogovorjeno. V zvezi s tem je družba Budimex v pisnem stališču navedla, da ji je bilo pred prevzemom del od nosilca projekta zelo pogosto nemogoče opredeliti davčno osnovo in znesek dolgovanega davka.

- 32 Na eni strani, če se postopek sestave zapisnika o prevzemu od nosilca projekta izvede šele po poteku roka, v katerem lahko ta izvajalca obvesti o morebitnih napakah, ki jih mora odpraviti, da bi bila gradbena ali montažna storitev v skladu s tem, kar je bilo dogovorjeno, ni mogoče izključiti, da navedena storitev ni bila v celoti opravljena pred tem prevzemom.
- 33 Na drugi strani je treba opozoriti, da davčno osnovo za storitev, ki je bila opravljena za plačilo, tvori plačilo, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme v ta namen (sodba z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 33).
- 34 Torej, če ne bi bilo mogoče določiti zneska, ki ga mora prejemnik storitve plačati, preden prevzame gradbeno ali montažno storitev, obveznost obračuna davka v zvezi s temi storitvami ne more nastati pred navedenim prevzemom.
- 35 V teh okoliščinah in če je bil prevzem del dogovorjen v pogodbi o opravljanju storitev na način, ki odraža norme in standarde, ki prevladujejo na področju na katerem se opravlja storitev, kar mora preveriti predložitveno sodišče, je treba šteti, da je ta formalnost sama po sebi del storitve in je zato odločilna za ugotovitev, da je bila ta storitev dejansko opravljena.
- 36 Dodati je treba, da druge formalnosti, kot je zlasti sestava uradnega obračuna o nastalih stroških ali potrdila o končnem plačilu, ki so omenjene v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, niso upoštevne za določitev trenutka, v katerem je bila storitev opravljena, saj ne spadajo v obseg storitve in niso odločilne za ugotovitev, da je bila ta storitev dejansko opravljena.
- 37 Ob upoštevanju vsega zgoraj navedenega je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 66, prvi odstavek, točka (c), Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se kot uradni prevzem storitve – če račun za to storitev ni izdan ali je izdan pozneje – šteje trenutek, ko je bila navedena storitev opravljena, kadar država članica – kot v sporu o glavni stvari – določa, da davčna obveznost nastane po poteku roka, ki prične teči od dneva, ko je bila storitev opravljena, če sta se stranki, prvič, o uradnem prevzemu dogovorili v pogodbi, ki ju zavezuje glede na pogodbeno določila, ki odražajo ekonomsko in poslovno stvarnost na področju, na katerem je storitev opravljena, in če, drugič, ta formalnost pomeni dejansko dokončanje storitve in določa znesek dolgovanega plačila, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

## **Stroški**

- 38 Ker je ta postopek za stranki v sporu o glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

**Člen 66, prvi odstavek, (c), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/ES z dne 13. julija 2010, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se kot uradni prevzem storitve – če račun za to storitev ni izdan ali je izdan pozneje – šteje trenutek, ko je bila navedena storitev opravljena, kadar država članica – kot v sporu o glavni stvari – določa, da davčna obveznost nastane po poteku roka, ki prične teči od dneva, ko je bila storitev opravljena, če sta se stranki, prvič, o uradnem prevzemu dogovorili v pogodbi, ki ju zavezuje glede na pogodbeno določila, ki odražajo ekonomsko in poslovno stvarnost na področju, na katerem je storitev opravljena, in če, drugič, ta formalnost pomeni dejansko dokončanje storitve in določa znesek dolgovanega plačila, kar mora preveriti predložitveno sodišče.**

Podpisi