

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 2. mája 2019 (\*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 66 – Zdaniteľná osoba a vznik danej 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 zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny 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

**Rozsudok**

1 Návrh na zažatie 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) (alebo len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Budimex S.A. a Ministerom financií (minister financií, Poľsko) v súvislosti so záväzným stanoviskom, ktoré si táto spoločnosť vyžiadala od ministra financií v súvislosti s dátumom vzniku 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 osoba‘ a ‚vznik dane z pridanej hodnoty‘.“

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 osoba nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

6 Článok 66 prvý odsek smernice o DPH uvádza:

„Odchylné 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 alebo 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 tovarov 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 (?alej len „zákon o DPH“) stanovuje:

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

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

...

5. Dažová povinnosť vzniká v okamihu:

...

(3) vystavenia faktúry v prípadoch uvedených v §lánku 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, dažová povinnosť vzniká v okamihu uplynutia lehoty na vystavenie faktúr stanovenej v §lánku 106i ods. 3 a 4 alebo v prípade, že nebola stanovená nijaká takáto lehota, v okamihu uplynutia lehoty na zaplatenie.

...“

9 §lánok 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 §lánku 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 §lánok 106i ods. 3 uvedeného zákona znie:

„Faktúra sa vystaví najneskôr:

30 dní po poskytnutí služieb – v prípade uvedenom v §lánku 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 spresuje, 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 a 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 spresuje, 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 okolností, 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, Tulic a Plavočin, 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, o prínaleží 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 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 nemecký 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, o prínaleží overiť vnútroštátnemu súdu.**

Podpisy

\* Jazyk konania: poľština.