

Glosa do wyroku Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 2 maja 2019 r. (C-224/18)

Gloss to the judgment of the Court of Justice of the European Union of 2 May 2019 (C-224/18)

Streszczenie

Głosowany wyrok dotyczy problematyki momentu powstania obowiązku podatkowego w związku z wykonywaną usługą budowlaną oraz budowlano-montażową. Interpretacji został poddany art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) i 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Ponadto dokonana została wykładnia art. 66 dyrektywy Rady 2006/112/WE w celu określenia czy w sytuacji, w której strony transakcji uzgodniły, że dla wypłaty wynagrodzenia za roboty budowlane lub budowlano-montażowe niezbędne jest wyrażenie akceptacji ich wykonania przez zamawiającego w protokole odbioru tych robót, to wykonanie usługi następuje w momencie faktycznego wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych, czy w momencie akceptacji wykonania tych robót przez zamawiającego, wyrażonej w protokole odbioru. W glosie przedstawiono słuszne stanowisko Trybunału, który przychylił się do stanowiska spółki i uznał, iż należy interpretować regulacje dyrektywy w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona 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. Istotne z punktu widzenia określenia momentu powstania obowiązku podatkowego okazało się

także ustalenie podstawy opodatkowania. Zaakcentowany został również możliwy wpływ wyroku na pozostałe podmioty w branży budowlanej. Podkreślone zostało znaczenie konstrukcji podatku od towarów i usług, jego neutralności oraz praktyki gospodarczej w zakresie interpretowanych przepisów.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, powstanie obowiązku podatkowego, wykonanie usługi

Abstract

The analyzed judgment concerns the date of tax obligation in case of construction services. The interpretation was subject to art. 19a paragraph 5 point 3 lit. a) and 7 in connection with art. 106i paragraph 3 of the Polish Act on Tax on Goods and Services. In addition, an interpretation of art. 66 of Council Directive 2006/112/EC was made in order to determine whether, in a situation where the parties have agreed that for the payment of remuneration for construction services, it is necessary to accept performed services by the buyer in the acceptance report, is the performance of the service occurs at the time of actual realization of construction services, or at the time of acceptance in the acceptance report. In the paper was also presented the right standpoint of the Tribunal, which agreed with the taxpayer's position and concluded that the provisions of the directive should be interpreted in such a way that it does not oppose the fact that in the absence (or delaying) of issuing an invoice regarding the services provided the formal receipt of this service was considered the moment when the services were performed. Setting of the tax base was also an important factor determining the moment when the tax obligation arose. It should be noted that commented judgment will probably have an impact on other entrepreneurs in the construction industry. In the article was emphasized the relevance of construction of the tax on goods and services, its neutrality and economic practice.

Keywords: tax on goods and services, tax liability arising, performance of the service

Sentencja: Artykuł 66 akapit pierwszy lit.c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on 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, jeżeli, po pierwsze, formalność odbioru została uzgodniona przez strony w umowie wiążącej je postanowieniami umownymi odzwierciedlającymi rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana i, po drugie, formalność ta stanowi materialne zakończenie usługi i ustala ostatecznie wysokość należnego świadczenia wzajemnego, co podlega zweryfikowaniu przez sąd odsyłający¹.

1. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE” lub „Trybunał”) dotyczy szczególnych uregulowań z punktu widzenia podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w branży budowlanej. Okoliczności, w których został on wydany wiążą się z wystąpieniem przez spółkę Budimex SA z wnioskiem o interpretację, w którym zwróciła się z pytaniem czy obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług powstaje w momencie podpisania protokołu zgłoszenia robót budowlanych do odbioru, czy w momencie zaakceptowania tych robót przez zleceniodawcę². Spółka prezentowała pogląd, że formalność polegająca na zaakceptowaniu wykonanych robót jest wyraźnie przewidziana w warunkach kontraktowych określonych przez Międzynarodową Federację Inżynierów Konsultantów (FIDIC),

¹ Wyrok z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie C-224/18 Budimex S.A. przeciwko Ministrowi Finansów, curia.europa.eu.

² Powyższy problem interpretacyjny był również sygnalizowany przez przedstawicieli doktryny. Zob. przykładowo A. Bartosiewicz, Komentarz do art. 19a ustawy o podatku od towarów i usług, pkt 15 [w:] A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, wyd. XIII, Lex/dostęp elektroniczny.

które regulują zawierane przez nią umowy. Tym samym akceptacja ta stanowi integralną część każdej usługi budowlanej lub budowlano-montażowej. W związku z tym zaakcentowała, że obowiązek podatkowy z tytułu wykonania usług budowlanych oraz budowlano-montażowych powstanie w dacie wystawienia faktury VAT, a jeśli faktura nie zostanie wystawiona lub zostanie wystawiona w terminie późniejszym niż 30 dni od dnia zatwierdzenia „Ostatecznego Świadczenia Płatności”, powstanie 30. dnia od dnia zatwierdzenia „Ostatecznego Świadczenia Płatności” (inaczej jako protokół zdawczo-odbiorczy). Ponadto zostało również wskazane, że w przypadku świadczenia usług budowlanych oraz budowlano-montażowych kwestią warunkującą prawidłowe określenie momentu powstania obowiązku podatkowego jest ustalenie, w którym momencie usługa ta została wykonana. Ponieważ ustawa nie zawiera definicji legalnej pojęcia wykonania usługi budowlanej, ani nie precyzuje jakimi kryteriami należy się kierować - w celu ustalenia momentu jej wykonania - zdaniem Spółki momentem wykonania usługi będzie moment, w którym zostały wypełnione wszelkie obowiązki wynikające z zawartej między stronami umowy o wykonanie robót. Dodatkowo - co istotne - Spółka zauważyła, że gdyby przyjąć za moment powstania obowiązku podatkowego faktyczne wykonanie usługi pojawiłby się problem z ustaleniem ostatecznej podstawy opodatkowania.

1.2. W odpowiedzi Organ podkreślił, że obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług powstaje w momencie wystawienia przez spółkę faktury dokumentującej wykonanie tych prac lub - w przypadku jej braku - po upływie 30 dni od daty rzeczywistego wykonania tych prac³. Jednocześnie w interpretacji stwierdzono, że postanowienia umowne, na podstawie których są realizowane prace budowlane i budowlano-montażowe stanowiące, że zamawiający powinien zaakceptować wykonane roboty w protokole odbioru, nie mają wpływu na datę powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług.

³ Interpretacja indywidualna z dnia 15 października 2014 r. sygn. IPPP1/443-833/14-2/AP, sip.mf.gov.pl.

Organ wyjaśnił, że prawidłowe określenie momentu wykonania usług budowlanych i budowlano-montażowych ma istotne znaczenie dla prawidłowego wystawienia faktury z tytułu świadczenia tych usług. O wykonaniu usług budowlanych lub budowlano-montażowych będzie decydować „faktyczne wykonanie tych usług, nie zaś przyjęcie tych usług na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych lub innych dokumentów (świadczeń przejęcia, świadectw wykonania, przejściowych lub ostatecznych świadectw płatności)”. Organ stał na stanowisku, że w branży budowlanej, przyjętą przez strony praktyką jest podpisywanie protokołów zdawczo-odbiorczych, potwierdzających wykonanie całości lub części prac przez wykonawcę. Z protokołu tegoż wynika kto i jakie prace wykonał, kiedy zostały wykonane oraz kiedy zostały przyjęte przez drugą stronę. Protokół zdawczo-odbiorczy (mimo braku posługiwania się tym terminem przez ustawodawcę) potwierdza więc zdaniem Organu fakt wykonania tych usług, jednak nie przesądza o terminie i zakresie ich wykonania.

Z kolei, o charakterze i o dacie wykonania tej usługi decydują strony umowy cywilnoprawnej, chyba że moment ten jest określany przez obowiązujący przepis prawa, regulujący zasady wykonywania danego rodzaju dostaw i usług. W przedstawionym stanie faktycznym w opinii Ministra Finansów regulacje takie występują - a co za tym idzie - momentem powstania obowiązku podatkowego z tytułu realizacji przez wnioskodawcę robót budowlanych lub budowlano-montażowych będzie - stosownie do art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług - moment wystawienia przez Spółkę na rzecz Zamawiającego faktury, dokumentującej wykonanie prac. Ponadto, jeżeli wnioskodawca w tym terminie nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem - zastosowanie znajdzie art. a 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, który wskazuje, że w tej sytuacji obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu na jej wystawienie, tj. 30 dnia od dnia wykonania usług. Jednocześnie oznajmił, że upływ 30 dni od dnia wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych nie zawsze jest tożsamy

z dniem wystawienia przez inżyniera dokumentu potwierdzającego przyjęcie przez niego omawianych robót.

1.3. W związku z otrzymaniem niekorzystnej interpretacji, do której zastosowanie się spowodowałoby negatywne konsekwencje gospodarcze (przede wszystkim uszczerbek w zakresie płynności finansowej), Spółka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w której przedstawiła argumenty podniesione we wniosku. Sąd Administracyjny nie podzielił jednak stanowiska skarżącej Spółki i oddalił skargę⁴. Następnie Spółka zaskarżyła rzeczony wyrok do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sąd – w związku z powstaniem wątpliwości prawnych w zakresie interpretacji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług⁵ - zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczącym wykładni art. 66 dyrektywy Rady 2006/112/WE⁶ (dalej: Dyrektywa 112). Interpretacja ww. przepisów dotyczyła określenia czy w sytuacji, w której strony transakcji uzgodniły, że dla wypłaty wynagrodzenia za roboty budowlane lub budowlano-montażowe niezbędne jest wyrażenie akceptacji ich wykonania przez zamawiającego w protokole odbioru tych robót, to wykonanie usługi następuje w momencie faktycznego wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych, czy w momencie akceptacji wykonania tych robót przez zamawiającego, wyrażonej w protokole odbioru.

1.4. Trybunał w wyroku z dnia 2 maja 2019 r. uznał, że w przypadku niewystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem, formalny odbiór tej usługi może być uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana. Jednak dla oceny czy usługa została wykonana, trzeba wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, także czynności formalne jakimi są: zaakceptowanie i przyjęcie prac przez

⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 lipca 2015 r. sygn. III SA/Wa 393/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2018.2174 t.j. ze zm.).

⁶ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L.2006.347.1).

zlecającego poprzez podpisanie protokołu odbioru. Jak podniósł Trybunał, jest tak w sytuacji, gdy formalność odbioru została uzgodniona przez strony w wiążących je postanowieniach umownych odzwierciedlających rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana i formalność ta stanowi materialne zakończenie usługi i ustala ostatecznie wysokość należnego świadczenia wzajemnego.

1.5. Naczelny Sąd Administracyjny wydał wyrok⁷, w którym uznał argumenty TSUE i potwierdził, że pod pewnymi warunkami protokół odbioru może być czynnikiem determinującym datę powstania obowiązku podatkowego. Będzie tak w przypadku, gdy w uregulowaniach umownych strony przyjmą, że roboty budowlane będą ukończone w momencie ich przyjęcia tj. w przedmiotowej sprawie w momencie wystawienia „Świadczenia Przyjęcia dla Robót”. Sąd stwierdził, że taki mechanizm znajduje odzwierciedlenie w praktyce gospodarczej. Skład orzekający zwrócił również uwagę na fakt, że akceptacja wykonania robót decyduje o finalnej wysokości wynagrodzenia należnego z tytułu wykonanej usługi budowlanej. Sąd podkreślił, że w świetle orzeczenia TSUE (...) inne formalności, takie jak sporządzenie formalnego rozliczenia poniesionych kosztów lub ostatecznego świadectwa płatności, nie mogą mieć znaczenia dla określenia momentu, w którym usługa jest wykonywana”. Za taki uznał zaś akceptację wykonania robót, która jego zdaniem jest najbardziej adekwatna do stanowiska TSUE. W tym zakresie zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zostały spełnione warunki, by dopuścić do przesunięcia obowiązku podatkowego dla Spółki. Minister Finansów wydając ponownie interpretację będzie zobowiązany uwzględnić ocenę prawną zaprezentowaną przez sąd w wyroku.

2. Stanowisko TSUE zaprezentowane we wskazanym wyżej orzeczeniu zasługuje na aprobatę.

W pierwszej kolejności warto dostrzec fakt, że sąd unijny przedstawioną wykładnią przepisów art. 66 Dyrektywy 112 zaprezentował zgoła

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 lipca 2019 r. sygn. I FSK 65/16. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl.

odmienną linię interpretacyjną w porównaniu z dotychczas obowiązującą. Tym samym, wprowadził pewne novum w dziedzinie prawa podatkowego w odniesieniu do rozumienia pojęcia momentu powstania obowiązku podatkowego, a w konsekwencji również w rozumieniu art. 19a ust. 5 i 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług niż ta aprobowana obecnie w judykaturze oraz praktyce interpretacyjnej Organów podatkowych. Mając na względzie okoliczność, że do tej pory występowało wyłącznie jedno stanowisko, to wyrok TSUE możemy uznać za przełomowy. Nie tylko ze względu na zaprezentowanie niespotykanej linii orzeczniczej, lecz również ze względu na zasięg potencjalnych jego odbiorców. Bowiem podmiotów o tym samym lub podobnym przedmiocie działalności, co skarżąca Spółka jest stosunkowo wiele.

2.1. W kontekście rozważań Trybunału warte jest podkreślenie pojęcia obowiązku podatkowego oraz ustalenie jego charakteru w odniesieniu do podatku od towarów i usług. Obowiązek podatkowy możemy bowiem rozpatrywać zarówno na płaszczyźnie teoretycznej i normatywnej. Na podstawie ogólnych przepisów prawa podatkowego oraz na podstawie przepisów poszczególnych ustaw podatkowych⁸. W wielu publikacjach naukowych oraz orzecznictwie autorzy niejednokrotnie wskazywali na to rozróżnienie oraz charakter i znaczenie podziału. W ujęciu teoretycznym obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Obowiązek podatkowy stanowi podstawę zobowiązania podatkowego i niejako poprzedza to zobowiązanie⁹. Możemy więc rozumieć obowiązek podatkowy jako obowiązek zapłaty podatku oraz szeroko jako korelacja obowiązku zapłaty i pozostałych obowiązków ciążących na podmiocie obowiązującym do zapłaty. H. Dzwonkowski przedstawił słuszny pogląd, że obowiązkiem podatkowym sensu stricto jest w istocie prawne określenie podmiotu i przedmiotu opodatkowania w danym podatku,

⁸ J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, „Glosa” 1999/1, s. 6.

⁹ *Prawo Podatkowe z kazusami i pytaniami*, pod red. P. Borszowskiego 2018 r., Lex/dostęp elektroniczny.

co pozwala na sprecyzowanie sytuacji faktycznej lub prawnej, której zaistnienie wiąże się z obowiązkiem świadczenia podatkowego, zaś złożony obowiązek podatkowy stanowi obowiązek podatkowy sensu largo (oprócz elementów, które zawiera obowiązek podatkowy sensu stricto zawiera także wszystkie inne uprawnienia i obowiązki podatnika takie jak np. obowiązek dotrzymania terminu zapłaty, złożenia deklaracji podatkowej¹⁰). Ujęcie normatywne obowiązku podatkowego w ogólnym prawie podatkowym odpowiada, więc wąskiemu ujęciu doktrynalnemu tego pojęcia. Ordynacja podatkowa¹¹ ujmuje jednocześnie obowiązek podatkowy w jego tzw. zindywidualizowanej formie, czyli jako taki, który spełnia się u określonego podmiotu z racji wystąpienia abstrakcyjnych, ustawowych przesłanek bycia podatnikiem¹². Także w przepisach ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu nadaje się najczęściej wąskie znaczenie (sensu stricto), które odpowiada wspomnianemu określeniu podmiotowego i przedmiotowego zakresu podatku¹³. W odniesieniu do interpretowanych przepisów art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) i 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług co do zasady przewiduje się, że gdy faktura nie została wystawiona lub zostanie wystawiona z opóźnieniem obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu na jej wystawienie, tj. 30 dnia od dnia wykonania usług. Można zatem postawić tezę, że obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług odpowiada normatywnej koncepcji obowiązku podatkowego, jak również prezentowanemu w doktrynie wąskiemu ujęciu tej relacji prawnej. Z kolei, obowiązek zapłaty podatku połączony z innymi powinnościami, na przykład obowiązkiem prowadzenia ewidencji, wystawiania i przechowywania faktur, jest koherentny z ujęciem doktrynalnym pojęcia obowiązku podatkowego sensu largo.

¹⁰ H. Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, PiP 1999/2, s. 26. Podobnie P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, 2004, Lex/ dostęp elektroniczny.

¹¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2019.900 t.j.).

¹² B. Brzeziński, *Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej* [w:] *Studia nad ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź-Toruń 1999, s. 73.

¹³ H. Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy...*, s. 23.

3. Kolejnym kluczowym zagadnieniem w niniejszej sprawie była interpretacja pojęcia „wykonania usługi”. Zdaniem spółki Budimex, z uwagi na postanowienia znajdujące się w zawieranych przez nią umowach, moment ten może nastąpić dopiero po odbiorze robót przez zamawiającego, niezależnie od tego, że zostały one faktycznie wykonane wcześniej. Postanowienia sformułowane w umowach zawartych przez Budimex przewidywały: prawo zamawiającego do zweryfikowania zgodności wykonanych prac budowlanych lub budowlano-montażowych zanim zostaną one zaakceptowane i obowiązek usługodawcy polegający na wprowadzeniu koniecznych zmian, by rezultat rzeczywiście odpowiadał temu, co zostało uzgodnione. Istotne jest, że bez takiej weryfikacji nie jest możliwe określenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego przed odbiorem robót przez zamawiającego. Zdaniem Trybunału, w analizowanej sprawie warunek, jakim jest sporządzenie protokołu odbioru przez zamawiającego następuje dopiero po upływie terminu, który jest mu przyznany na zgłoszenie usługodawcy ewentualnych wad, które powinien on skorygować, by usługa budowlana lub budowlano-montażowa była zgodna z uzgodnieniami. Dlatego nie można wykluczyć, że wspomniana usługa nie zostanie całkowicie wykonana przed owym odbiorem. Trybunał negatywnie ocenił praktykę polskich Organów, które na bazie interpretacji ogólnej Ministra Finansów¹⁴ za datę wykonania usługi budowlanej lub budowlano-montażowej uznawały moment, w którym prace zostały zgłoszone do odbioru przez wykonawcę. Istotny zatem - również w ocenie Sądów Administracyjnych - był moment faktycznego zakończenia prac, a nie moment podpisania protokołu odbioru. Przy czym to faktyczne wykonanie prac bywało rozumiane przez Organy jako „zejście robotników z placu budowy”. W praktyce od rzeczywistego zakończenia robót do ich odbioru mija nawet kilka miesięcy.

W związku z tym Trybunał w orzeczeniu wskazał - odmiennie od utrwalonej linii orzeczniczej polskich Sądów Administracyjnych oraz Organów podatkowych- że usługa jest wykonana w dniu sporządzenia

¹⁴ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 1 kwietnia 2016 r. sygn. PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141, sip.mf.gov.pl.

protokołu zdawczo-odbiorczego, jeżeli wskazują na to postanowienia umowy. Dodatkowo Trybunał nadmienił, iż inne formalności, takie jak sporządzenie formalnego rozliczenia poniesionych kosztów lub ostatecznego świadectwa płatności nie mogą mieć znaczenia dla określenia momentu, w którym usługa jest wykonywana, ponieważ nie są one jako takie objęte usługą i w związku z tym nie są decydujące dla stwierdzenia, że została ona rzeczywiście dokonana. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w oparciu o art. 63 Dyrektywy 112 wskazał, że podatek stał się wymagalny w chwili wykonania określonej usługi. Niemniej jednak przepisy art. 66 tego aktu statuują zasadę, że państwa członkowskie mogą samodzielnie postanowić, iż podatek staje się wymagalny w określonym terminie, nie później niż z upływem terminu wystawienia faktury, jeżeli ta faktura nie została wystawiona lub wystawiono ją z opóźnieniem. Polski ustawodawca skorzystał z tego uprawnienia i bezrefleksyjnie ustanowił zakres art. 19a ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług i wskazał w nim, że w sytuacji braku faktury lub wystawienia jej z opóźnieniem podatek staje się wymagalny z chwilą upływu terminu 30 dni od wykonania usługi. Trybunał jednak w świetle całości powyższych rozważań przychylił się do argumentacji Spółki i uznał, iż art. 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy podatku od towarów i usług należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem-formalny- odbiór ww. usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana.

3.1. Innym równie istotnym argumentem przemawiającym na korzyść podatnika okazało się ustalenie podstawy opodatkowania. Spółka podnosiła, że podstawę opodatkowania odpłatnego świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika. W konsekwencji w zakresie, w jakim nie jest możliwe określenie wynagrodzenia należnego od usługobiorcy przed dokonaniem przez niego odbioru usług budowlanych lub budowlano-montażowych, podatek od tych usług nie może stać się wymagalny przed odbiorem.

Minister z kolei podkreślał wówczas, że w usługach budowlanych lub budowlano-montażowych zgłaszanych do odbioru w zdecydowanej większości przypadków, znana jest wartość kontraktowa zgłoszonych do odbioru przez wykonawcę prac. Z punktu widzenia podatku od towarów i usług zasadniczo, to ta właśnie wartość powinna zostać uznana jako podstawa opodatkowania z tytułu wykonania tych usług na moment powstania obowiązku podatkowego. Późniejsze skorygowanie wartości kontraktowej do wartości ustalonej w procesie odbioru będzie podstawą do ewentualnego wystawienia faktury korygującej. Minister stwierdził przy tym, że istnienie postanowienia umownego, zgodnie z którym zamawiający miał zaakceptować w protokole odbioru wykonanie prac, nie może mieć wpływu na datę wymagalności podatku. Bowiem gdyby przyznać rację podatnikowi, doprowadziłoby to do możliwości dowolnego wydłużania terminu na rozliczenie podatku od towarów i usług poprzez chociażby powtarzającą się odmowę podpisania protokołu albo zgłaszanie fikcyjnych usterek.

Natomiast Trybunał słusznie uznał również w tym zakresie, że zarówno z normatywnego, jak i teoretycznego punktu widzenia nie budzi wątpliwości, że podstawa opodatkowania stanowi jeden z obligatoryjnych elementów konstrukcji podatku. Bez jej precyzyjnego skalkulowania, nie jest możliwe ustalenie wysokości należnej wierzycielowi podatkowemu daniny. W związku z tym, w przypadku braku sposobności skonkretyzowania podstawy opodatkowania, trudno twierdzić, że w stosunku do danego zdarzenia powstało zobowiązanie podatkowe. Akceptacja takiej interpretacji byłaby tożsama z koniecznością przyjęcia podstawy opodatkowania nie w finalnej (ostatecznej), lecz w co najwyżej antycypowanej wysokości. To z kolei oznaczałoby konieczność częstego wystawiania faktur korygujących (składania korekt deklaracji podatkowych). Tym samym, zachwianiu uległaby zasada, w myśl której korygowanie złożonego rozliczenia podatkowego stanowi wyjątek, nie zaś regułę. Tym bardziej zaskakuje stanowisko Ministra w zakresie jego przychylności dotyczącej możliwości wystawiania korekt, jakby rozumiał

tą możliwość inaczej aniżeli - formułujący ten wyjątek - legislatorzy. Warto przy tym podkreślić, że do tej pory w praktyce interpretacyjnej Organów podatkowych nie pojawiło ani jedno odmienne stanowisko, co świadczy o braku refleksji oraz swoistej „automatyzacji” odpowiedzi na zapytania podatników tak jak w przypadku interpretacji Ministra Finansów.

3.2. Ponadto Trybunał w wydanym orzeczeniu uznał, że zamiarem ustawodawcy formułującego przepisy prawa unijnego było zharmonizowanie momentu powstania obowiązku podatkowego we wszystkich państwach członkowskich. Chodziło bowiem o ustalenie jednolitych zasad poboru tej daniny w całej Unii Europejskiej. Dodatkowo w odniesieniu do robót budowlanych należy mieć na względzie ich bardzo specyficzny charakter oraz to, że niekiedy prace są dość mocno rozłożone w czasie. W ocenie Trybunału, mimo, że prace należy uznać za wykonane w dacie faktycznego zakończenia robót, to aby zakwalifikować daną transakcję jako „transakcję podlegającą opodatkowaniu”, trzeba wziąć pod również uwagę „rzeczywistość gospodarczą i handlową”. Oznacza to, że należy mieć na uwadze ustalone między stronami zasady w zakresie zgłoszenia i finalizacji projektu budowlanego. Dodatkowo ww. rzeczywistość powinna odpowiadać celowi społeczno-gospodarczemu, zasadom współżycia społecznego i ustalonym zwyczajom, jeżeli takie istnieją. Należy zwrócić uwagę, że Spółka Budimex SA wraz ze swoim kontrahentem ustalili obowiązek formalnego odbioru wykonywanych robót. Wobec tego do czasu podpisania dokumentu potwierdzającego dokonanie tych czynności nie można mówić o wymagalności świadczenia podatku, gdyż podatnik zgodnie z prawem mógł ustalić sobie warunki współpracy. Warto nadmienić, że owa rzeczywistość gospodarcza i handlowa odnosić się może nie tylko do zasad ustalonych przez strony, lecz również do sytuacji, w których strony nie były w stanie przewidzieć na etapie zawierania umowy (co zdarza się często zwłaszcza w branży budowlanej nawet ze względu na niesprzyjające warunki atmosferyczne).

3.3. Wobec powyższych rozważań z wyniku rozstrzygnięcia niewątpliwie powinny być usatysfakcjonowane podmioty z branży budowlanej. Te, które zostały dotychczas niesprawiedliwie potraktowane w wyniku niekorzystnych orzeczeń, interpretacji podatkowych, będą mogły teraz wystąpić o wznowienie postępowań podatkowych i sądowych. Warto pamiętać, że branża budowlana niejednokrotnie borykała się z problemem ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego od czasu nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług z 2014 r. Obowiązujące zasady, które na pozór wydawały się klarowne, rodziły wątpliwości w zakresie jakim należy uznać usługę budowlaną za wykonaną. Tymczasem przed wspomnianą zmianą przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wskazywano, że momentem powstania obowiązku podatkowego jest podpisanie przez odbiorcę protokołu zdawczo-odbiorczego i odbiór inwestycji. Warto podkreślić, że w związku z pozytywnym rozstrzygnięciem wątpliwości podatkowych dla spółki Budimex, sprzedawcy usług budowlanych będą mogli powoływać się na korzystną dla nich interpretację przepisów art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) i 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Dodatkowo precyzyjne określenie momentu powstania obowiązku podatkowego może pozytywnie wpłynąć też na sytuację nabywców, którzy rozliczają podatek na zasadzie mechanizmu podzielonej płatności.

4. Podsumowanie

Teza głosowanego wyroku, jak również przedstawione w nim argumenty zasługują na aprobatę. Jedną z podstawowych zasad rządzących podatkiem od towarów i usług jest zasada neutralności podatkowej. W jej świetle, przedsiębiorca nie powinien ponosić ekonomicznego ciężaru podatku. Jak można wnioskować z tez wyartykułowanych przez Trybunał interpretacja przepisów dokonana przez Ministra Finansów mogła prowadzić do naruszenia wskazanego wyżej pryncypium. Zobowiązanie podatników do wystawiania korekt w ww. zakresie byłoby bowiem dla podatników uciążliwe i negatywnie oddziaływało na prowadzenie działalności gospodarczej. Celem ustawodawcy podatkowego powinno

być takie skonstruowanie przepisów, aby nie wprowadzać sztucznych, niepotrzebnych utrudnień w prowadzeniu działalności gospodarczej.

W tym kontekście rozstrzygnięcie Trybunału wydaje się być trafne zwłaszcza z perspektywy praktyki gospodarczej, w której nie rzadko podpisanie protokołu odbioru robót przesądza o finalnym zakończeniu tych robót i tym samym podpisanie protokołu staje się momentem powstania obowiązku podatkowego. Warto mieć przy tym na uwadze, że dopiero z chwilą podpisania protokołu dookreślona zostaje należna kwota pieniężna, która często jest inna niż ta ustalona pierwotnie w umowie. Pozostaje zatem mieć nadzieję, że wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na dobre „zadomowi” się w krajowej praktyce podatkowej.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, wyd. XIII, Warszawa 2019.
2. Szczepaniak, Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji, „Głosa” 1999/1.
3. Prawo Podatkowe z kazuami i pytaniami. Pod red. P. Borszowskiego, Warszawa 2018.
4. H. Dzwonkowski, Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe, PiP 1999/2.
5. P. Borszowski, Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, Kraków 2004.
6. B. Brzeziński, Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej [w:] Studia nad ordynacją podatkową, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999.

Akty prawne

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2018.2174 t.j. ze zm.).
2. Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L.2006.347.1).
3. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2019.900 t.j.).

Wykaz orzecznictwa oraz interpretacji organów podatkowych

1. Interpretacja indywidualna z dnia 15 października 2014 r. sygn. IPPP1/443-833/14-2/AP.
2. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 lipca 2015 r. sygn. III SA/Wa 393/15.
3. Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 1 kwietnia 2016 r. sygn. PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141, sip.mf.gov.pl.
4. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie C-224/18 Budimex S.A.
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 lipca 2019 r. sygn. I FSK 65/16.