

## **Moment wykonania usługi budowlanej**

podyskutują m. in.: dr Roman Namysłowski (CRIDO), sędzia NSA dr Roman Wiatrowski

### **Wyrok TS UE z 2 maja 2019 r., w sprawie C - 224/18, Budimex S.A. przeciwko Ministrowi Finansów,**

(...)

- 11 W odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej złożonej przez Budimex w przedmiocie daty wymagalności VAT związanego z pracami budowlanymi i budowlano-montażowymi wykonywanymi przez to przedsiębiorstwo, Minister Finansów wskazał w interpretacji z dnia 15 października 2014 r., że VAT jest wymagalny w momencie wystawienia przez spółkę faktury dokumentującej wykonanie tych prac lub, w jej braku, po upływie terminu 30 dni od daty rzeczywistego wykonania tych prac.
- 12 W tym względzie Minister Finansów podkreślił, że okoliczność, iż postanowienia umowne, na podstawie których są wykonywane prace budowlane i budowlano-montażowe, stanowią, że zamawiający powinien je zaakceptować w protokole odbioru, nie ma wpływu na datę wymagalności należnego VAT.
- 13 Spółka Budimex wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska) skargę na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 15 października 2014 r., w której podniosła, że formalność zaakceptowania wykonanych robót jest wyraźnie przewidziana w warunkach kontraktowych określonych przez Międzynarodową Federację Inżynierów Konsultantów (FIDIC), które regulują zawierane przez nią umowy, i stanowi w związku z tym integralną część każdej usługi budowlanej lub budowlano-montażowej. Wyrokiem z dnia 30 lipca 2015 r. skarga ta została oddalona.
- 14 Spółka Budimex zaskarżyła ten wyrok do sądu odsyłającego, który uważa, że rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym wymaga wykładni przepisów dyrektywy VAT, które zostały transponowane na mocy przepisów krajowych powołanych przez spółkę Budimex w skardze.
- 15 W tym względzie sąd odsyłający wyjaśnia, że rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu głównym zależy od wykładni pojęcia „wykonania usług” w rozumieniu art. 63 dyrektywy VAT. W szczególności powstaje pytanie, czy okoliczność, że usługę budowlaną lub budowlano-montażową uważa się na podstawie postanowień umownych za wykonaną dopiero po odbiorze robót przez zamawiającego, może mieć wpływ na określenie daty wymagalności VAT związanego z tą usługą.
- 16 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„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, wykonanie usługi, o którym mowa w art. 63 [dyrektywy VAT], z tytułu takiej transakcji następuje w momencie faktycznego wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych, czy też momencie akceptacji wykonania tych robót przez zamawiającego, wyrażonej w protokole odbioru?”.

## **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

- 20 W związku z tym poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT sprzeciwia się 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.
- 23 Zgodnie z art. 63 tej dyrektywy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie wykonania usług.
- 24 Zgodnie z art. 66 akapit pierwszy lit. c) tej dyrektywy państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem.
- 25 W niniejszej sprawie art. 19a ust. 5 i 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o VAT przewiduje, że wówczas, gdy faktura nie została wystawiona w terminie 30 dni od wykonania usługi, podatek staje się wymagalny.
- 26 Strony postępowania głównego nie zgadzają się co do momentu, w którym zostały wykonane usługi realizowane przez Budimex, przy czym spółka ta podniosła, że z uwagi na postanowienia znajdujące się w zawieranych przez nią umowach moment ten może nastąpić dopiero po odbiorze robót przez zamawiającego, niezależnie od okoliczności, że zostały one faktycznie wykonane wcześniej.
- 27 O ile prawdą jest, że w odniesieniu do świadczenia usług budowlanych lub montażowych są one powszechnie uważane za wykonane w dacie materialnego zakończenia robót, to jednak dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji podlegającej opodatkowaniu” w rozumieniu dyrektywy VAT rzeczywistość gospodarcza i handlowa stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT, które należy uwzględnić (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 43).
- 28 W tym kontekście orzeczono, że właściwe postanowienia umowne stanowią czynnik, który należy wziąć pod uwagę przy określaniu usługodawcy i usługobiorcy w ramach transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu dyrektywy VAT (wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 43).
- 29 Nie można zatem wykluczyć, że biorąc pod uwagę postanowienia umowne odzwierciedlające rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana, usługa ta może zostać uznana za wykonaną dopiero po dacie materialnego zakończenia usługi, w następstwie spełnienia pewnych warunków nierozzerwalnie związanych z usługą i mających decydujące znaczenie dla zapewnienia jej kompletności.
- 30 W tym względzie należy przypomnieć, że świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż zapłata otrzymana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości za wyodrębnioną usługę świadczoną usługobiorcy (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 31 W niniejszej sprawie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że postanowienia sformułowane w umowach zawartych przez skarżącą w postępowaniu głównym przewidują prawo zamawiającego do zweryfikowania zgodności wykonanych prac budowlanych lub budowlano-montażowych, zanim zostaną one zaakceptowane, i obowiązek usługodawcy polegający na dokonaniu koniecznych zmian, by rezultat rzeczywiście odpowiadał temu, co zostało uzgodnione. W tym względzie spółka Budimex podniosła w swoich uwagach na piśmie, że często było dla niej niemożliwe określenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego przed odbiorem robót przez zamawiającego.
- 32 Po pierwsze, w związku z tym, że 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, nie można wykluczyć, że wspomniana usługa nie zostanie całkowicie wykonana przed owym odbiorem.
- 33 Po drugie, należy przypomnieć, że podstawę opodatkowania odpłatnego świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 33).
- 34 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 owym odbiorem.
- 35 W tych okolicznościach i w zakresie, w jakim odbiór robót został uzgodniony w umowie o świadczenie usług – w sytuacji gdy tego rodzaju warunek odzwierciedla normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której jest dokonywana usługa, co podlega zweryfikowaniu przez sąd odsyłający – należy uznać, że formalność ta jest jako taka objęta usługą i że w związku z tym jest ona decydująca dla uznania, że owa usługa została rzeczywiście wykonana.
- 36 Należy dodać, że inne formalności, takie jak w szczególności sporządzenie formalnego rozliczenia poniesionych kosztów lub ostatecznego świadectwa płatności, wymienione we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, 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.

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

**Artykuł 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., 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 odsyłający.**

### **Orzecznictwo sądów krajowych**

#### **Wyrok NSA z 18.07.2019 r., I FSK 65/16**

Powszechną praktyką gospodarczą jest, że usługi budowlane i budowlano-montażowe wykonywane są na podstawie umowy określającej m.in. zakres usługi, warunki dotyczące jej wykonania, termin wykonania oraz sposób rozliczeń finansowych. W umowach tych zamawiający zazwyczaj zastrzega sobie prawo do skontrolowania prawidłowości wykonania usługi przed jej zaakceptowaniem, co może powodować konieczność dokonania przez wykonującego usługi dodatkowych czynności zapewniających wykonanie zamówionej usługi zgodnie z obustronnie określonymi warunkami. W tezie tego wyroku NSA wskazał, że uzgodniony w umowie o świadczenie usług budowlanych i budowlano-montażowych odbiór robót, w sytuacji, gdy tego rodzaju warunek odzwierciedla normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której taka usługa jest wykonywana, jest decydujący dla uznania, że usługa została wykonana dla potrzeb określenia chwili powstania obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) w związku z art. 19a ust. 1 i 2 oraz art.106 i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT.

Uzgodniony w umowie o świadczenie usług budowlanych i budowlano-montażowych odbiór robót, w sytuacji, gdy tego rodzaju warunek odzwierciedla normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której taka usługa jest wykonywana, jest decydujący dla uznania, że usługa została wykonana dla potrzeb określenia chwili powstania obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) w związku z art. 19a ust. 1 i 2 oraz art.106 i ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174, z późn. zm.).

Analogicznie:

**Wyrok NSA z 10.10. 2019 r., I FSK 1455/17**

**Wyrok NSA z 25.08. 2020 r., I FSK 1269/16**

**Wyrok NSA z 25.08. 2020 r., I FSK 1266/16**

**Wyrok NSA z 19.11. 2020 r., I FSK 57/18**

**Wyrok NSA z 26.05. 2021 r., I FSK 745/16**

**Wyrok NSA z 10.09. 2021 r., I FSK 1038/16**