

Sprawa C-324/20

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

22 lipca 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

7 maja 2020 r.

Strona pozwana i wnosząca skargę rewizyjną:

Finanzamt B

Strona skarżąca i druga strona w postępowaniu rewizyjnym:

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



BUNDESFINANZHOF

POSTANOWIENIE

W sprawie

Finanzamt B

strona pozwana i wnosząca skargę rewizyjną

przeciwko

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

strona skarżąca i druga strona w postępowaniu rewizyjnym

[...]

w przedmiocie podatku obrotowego za 2012 r.

V Izba [Or. 2]

w dniu 7 maja 2020 r. postanowiła:

S e n t e n c j a

I. Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostają przedstawione następujące pytania prejudycjalne:

1. Czy w przypadku usługi świadczonej jednorazowo, a zatem nie w sposób ciągły, związek z wpłatą zaliczki lub płatnością rat w rozumieniu art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT wynika z samego porozumienia dotyczącego zapłaty rozłożonej na raty?

2. Posiłkowo, w przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej: czy należy stwierdzić niewywiązanie się z płatności w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT w sytuacji, w której podatnik w momencie świadczenia usługi uzgodnił, że usługa ta powinna zostać wynagrodzona w pięciu rocznych ratach, a w przypadku późniejszej zapłaty prawo krajowe przewiduje korektę uchylającą uprzednie obniżenie podstawy opodatkowania zgodnie z tym przepisem?

II. [...]

U z a s a d n i e n i e

I.

1 Strona skarżąca i druga strona w postępowaniu rewizyjnym (zwana dalej „skarżąca”) poddaje swoje transakcje opodatkowaniu na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia zgodnie z § 13 ust. 1 pkt 1 lit. a) Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”). W spornym roku podatkowym 2012 świadczyła ona podlegającą opodatkowaniu usługę pośrednictwa na rzecz T-GmbH (zwanej dalej „GmbH”) na podstawie umowy w sprawie honorarium zawartej w dniu 7 listopada 2012 r. Zgodnie z tą umową GmbH (zleceniodawca) zlecił skarżącej (zleceniobiorcy) pośredniczenie w ramach umowy sprzedaży nieruchomości dotyczącej gruntu położonego w M. Zgodnie z preambułą tej umowy umowa sprzedaży nieruchomości została już sporządzona w formie aktu notarialnego i stwierdzono, że zleceniobiorca w pełni wypełnił swoje zobowiązania wynikające z tego zlecenia. Jako świadczenie wzajemne zostało uzgodnione, że zleceniobiorca otrzyma od zleceniodawcy honorarium

w wysokości 1 000 000 EUR, powiększone o VAT. Uzgodnione honorarium miało zostać zapłacone w pięciu transzach w wysokości 200 000 EUR każda, powiększonych o VAT. Transze były płatne w rocznych odstępach, a pierwsza transza miała zostać zapłacona w dniu 30 czerwca 2013 r. Zleceniodawca był zobowiązany do udzielenia zleceniobiorcy zabezpieczenia w celu dokonania zapłaty honorarium. W kolejnych latach podatkowych skarżąca wystawiła faktury, na których wskazano dla celów podatkowych kwoty transz w dniu wymagalności, pobrane i opodatkowane stosownie do pobrania. **[Or. 3]**

- 2 W wyniku kontroli szczególnej w zakresie VAT strona pozwana i wnosząca skargę rewizyjną (Finanzamt [urząd skarbowy], zwany dalej „FA”) uznał, że z uwagi na usługi pośrednictwa, które zostały już wykonane w trakcie spornego roku, skarżąca powinna była poddać opodatkowaniu całe honorarium z tytułu pośrednictwa. FA nie uwzględnił argumentu skarżącej, zgodnie z którym w latach 2013–2018 była ona jeszcze zobowiązana do świadczenia innych usług w zakresie sprzedaży i zgodnie z którym roczna płatność w wysokości 200 000 EUR była należna pod warunkiem, że projekt będzie się odpowiednio rozwijał, podobnie jak nie uwzględnił dodatkowego porozumienia z dnia 15 marca 2016 r., zgodnie z którym zostało zawarte tzw. zlecenie sprzedażowe typu leadmakler z honorarium za rezultat, co oznacza, że zleceniobiorca przekazuje grunt będący przedmiotem umowy zleceniodawcy i wspiera całościowy projekt opracowany w tym celu przez zleceniodawcę poprzez aktywną asystę w kontynuacji transakcji sprzedaży. W związku z tym decyzją z dnia 22 grudnia 2016 r. FA zmienił wysokość wymiaru VAT za rok 2012. Odwołanie nie zostało uwzględnione.
- 3 Finanzgericht (sąd finansowy, zwany dalej „FG”) uwzględnił natomiast skargę [...] w większości. Zdaniem tego sądu skarżąca wykonała usługę pośrednictwa już w spornym roku, jak wynika z umowy w sprawie honorarium. Wbrew temu, co twierdzi skarżąca, nie można przyjąć odmiennej wykładni zgodnie z dodatkowym porozumieniem. Nie wynika z niego, że zawarte w nim postanowienia istniały już w chwili [zawarcia] pierwotnej umowy w sprawie honorarium. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „Trybunałem”) dotyczące dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz orzecznictwo Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, zwanego dalej „BFH”), z wyjątkiem pierwszej kwoty pobranej w kolejnym roku 2013, należy uznać nieściągalność, o której mowa w § 17 ust. 2 pkt 1 i ust. 1 zdanie pierwsze UStG. To orzeczenie FA kwestionuje w swojej skardze rewizyjnej.

II.

4 1. Ramy prawne

5 a) Prawo Unii

Artykuł 63 dyrektywy VAT stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.”
[Or. 4]

6 Artykuł 64 ust. 1 tej dyrektywy brzmi następująco:

„W przypadku transakcji związanych z wpłatą zaliczki lub płatnością rat dostawy towarów inne niż te, których przedmiotem jest wynajem towarów na pewien okres lub sprzedaż towarów na warunkach odroczonej płatności, o których mowa w art. 14 ust. 2 lit. b), oraz świadczenie usług, uważa się za dokonane z upływem terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą”.

7 Artykuł 66 akapit pierwszy dyrektywy ma następujące brzmienie:

„W drodze odstępstwa od art. 63, 64 i 65, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

- a) nie później niż z datą wystawienia faktury;
- b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;
- c) jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego”.

8 Artykuł 90 tej dyrektywy brzmi następująco:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

9 **b) Prawo krajowe**

Paragraf 13 ust. 1 pkt 1 UStG stanowi:

„Zobowiązanie podatkowe powstaje

1. w odniesieniu do dostaw i innych świadczeń:

10 a) w przypadku obliczenia podatku na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia (§ 16 ust. 1 zdanie pierwsze) z upływem okresu rozliczeniowego, w którym wykonano świadczenia. Dotyczy to również świadczeń częściowych. Takie świadczenia występują, gdy w odniesieniu do określonej części świadczenia, dającego się podzielić ze względów gospodarczych, wynagrodzenie ustalone jest

oddzielnie. Jeśli wynagrodzenie lub jego część pobierane jest przed wykonaniem świadczenia lub świadczenia częściowego, to w tym zakresie podatek jest należny z upływem okresu rozliczeniowego, w którym pobrano wynagrodzenie lub wynagrodzenie częściowe, [Or. 5]

b) w przypadku obliczenia podatku na zasadzie pobranego wynagrodzenia (§ 20) z upływem okresu rozliczeniowego, w którym wynagrodzenie zostało pobrane”.

11 Zgodnie z § 17 UStG:

„1. W razie zmiany podstawy opodatkowania transakcji podlegającej opodatkowaniu, o której mowa w § 1 ust. 1 pkt 1, przedsiębiorca, który zrealizował tę transakcję, odpowiednio koryguje kwotę podatku należnego z tytułu tej transakcji. [...]

2. Ustęp 1 stosuje się odpowiednio, gdy:

12 1) nie można otrzymać wynagrodzenia uzgodnionego z tytułu opodatkowanej dostawy, świadczenia lub opodatkowanego nabycia wewnątrzspółnotowego. W razie późniejszego pobrania wynagrodzenia ponownej korekcie podlega kwota podatku i kwota odliczenia”.

13 Paragraf 20 zdanie pierwsze UStG w wersji obowiązującej w roku, którego dotyczy spór, miał następujące brzmienie:

„Urząd skarbowy na wniosek może potwierdzić, że przedsiębiorca:

14 1. którego łączny obrót (§ 19 ust. 3) w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył 500 000 EUR [od dnia 1 stycznia 2020 r.: 600 000 EUR] lub

2. który zgodnie z § 148 Abgabenordnung [ordynacji podatkowej] zwolniony jest z obowiązku prowadzenia ksiąg oraz sporządzania okresowych sprawozdań na podstawie rocznej inwentaryzacji, lub

3. który dokonuje transakcji w ramach działalności prowadzonej w ramach wolnego zawodu w rozumieniu § 18 ust. 1 pkt 1 Einkommensteuergesetz [ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych],

oblicza podatek nie na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia (§ 16 ust. 1 zdanie pierwsze), lecz na zasadzie pobranego wynagrodzenia”.

16 **2. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego**

17 **a) Uwagi wstępne**

W wyroku baumgarten sports & more z dnia 29 października 2018 r., C-548/17 (EU:C:2018:970[...]) Trybunał orzekł, że art. 63 w związku z art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie temu, by zdarzenie powodujące powstanie

obowiązku podatkowego i wymagalność podatku związanego ze świadczeniem przez agenta usług pośrednictwa odnoszących się do zawodowych graczy piłki nożnej, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, w odniesieniu do którego to świadczenia dokonano [Or. 6] warunkowych, rozłożonych na raty płatności przez okres kilku lat po transferze, uznać za mające miejsce w dniu transferu.

- 18 W uzasadnieniu Trybunał wskazał, iż w wypadku takiego świadczenia, które polega na negocjowaniu transferu zawodnika odnośnie do pewnej liczby sezonów piłkarskich w klubie i które jest wynagradzane przy użyciu warunkowych płatności rozłożonych na raty przez okres kilku lat po transferze płatności, okazuje się, że należy ono świadczeń w rozumieniu art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT związanych z wpłatą zaliczki lub płatnością rat (ww. wyrok Trybunału, *baumgarten sports & more*, EU:C:2018:970, pkt 29 [...]).
- 19 W swoim późniejszym wyroku sąd odsyłający przyłączył się do tego stanowiska i orzekł, że przedsiębiorcy mogą powoływać się na bezpośrednie stosowanie art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT w przypadku usług pośrednictwa wynagradzanych w ratach ([...]) i uzasadnił to w odniesieniu do tamtejszego sporu tym, że nie ma znaczenia, czy (na przykład) w przypadku udostępnienia do korzystania mamy do czynienia z czynnością świadczenia mającą charakter ciągły. Przeciwnie, wystarczy, że świadczenie usług pośrednictwa jest wynagradzane w zależności od trwałego charakteru rezultatu, którego dotyczy pośrednictwo (w niniejszej sprawie: pozostanie zawodnika w przyjmującym klubie przez czas określony umowy) [...].
- 20 **b) W przedmiocie kwestii spornej**
- 21 aa) Wychodząc z samego brzmienia art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT na pytanie pierwsze można byłoby udzielić odpowiedzi twierdzącej, nawet jeśli stanowi on jedynie przepis ustanawiający odstępstwo od art. 63 dyrektywy VAT. W niniejszym bowiem przypadku określenia terminów wymagalności roszczeń o zapłatę, tak jak w przypadku porozumienia o rozłożeniu płatności na raty, usługa jest związana, zgodnie z brzmieniem tego przepisu, z wpłatą zaliczki lub płatnością rat.
- 22 bb) Niemniej jednak sąd odsyłający ma wątpliwości co do wykładni art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT. Wątpliwości te wynikają z faktu, że przepis ten wyłącza z zakresu swojego zastosowania porozumienie o rozłożeniu płatności na raty, takie jak istniejące w niniejszej sprawie, w przypadku dostawy na podstawie sprzedaży na raty. Podobnego wyłączenia art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT nie przewiduje w odniesieniu do usług takich jak w niniejszej sprawie.
- 23 Przyczyną tego mógłby być ewentualnie fakt, że w art. 64 ust. 1 VAT prawodawca Unii jedynie powtórzył bez zmian przepis, który istniał w art. 10 ust. 2 [Or. 7] akapit pierwszy zdanie drugie szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw

członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (dyrektywa 77/388/EWG) już w chwili wejścia w życie tej dyrektywy. Zatem mógłby istnieć powód, by przyjąć, że w chwili wejścia w życie dyrektywy 77/388/EWG prawodawca nie brał pod uwagę – nieznanego mu wówczas w danych okolicznościach – przypadku płatności na raty w odniesieniu do usług, lecz gdyby znał taki przypadek, wykluczyłby go z zakresu stosowania art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT, podobnie jak sprzedaż na raty w przypadku dostaw.

- 24 W ten sposób miałyby miejsce równe traktowanie dostaw i świadczenia usług.
- 25 Ponadto dosłowne zastosowanie art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT mogłoby uzasadniać zbyt szerokie ograniczenie art. 63 tej dyrektywy. Dosłowne zastosowanie art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT prowadziło bowiem ostatecznie w dziedzinie usług do tego, że podatek staje się wymagalny nie w momencie wykonania usługi, jak przewiduje art. 63 dyrektywy VAT, lecz dopiero w momencie otrzymania zapłaty, zgodnie z upoważnieniem zawartym w art. 66 akapit pierwszy lit. [b]) tej dyrektywy.
- 26 cc) Następnie należy zauważyć, że niniejsza sprawa wykazuje ewentualnie różnicę mającą znacznie prawne w porównaniu z przypadkiem w sprawie „baumgarten sports & more” (EU: 2018: 970) I tak w sprawie „baumgarten sports & more” (EU: 2018: 970 [...]), chodziło o roszczenia o zapłatę uzależnione od istnienia warunku, w tym przypadku istnienia w określonych momentach umowy o pracę piłkarza, którego dotyczyło pośrednictwo. Istnienie tego warunku w przewidzianym momencie było niepewne w chwili świadczenia usługi pośrednictwa.
- 27 Natomiast w niniejszej sprawie istnieje jedynie termin, a nie warunek, którego ziszczenie się jest niepewne. Tak jak w przypadku sprzedaży ratalnej, istnienie uprawnienia do płatności w przewidzianym momencie było zatem pewne. Na podstawie ustaleń FG, które wiążą sąd odsyłający, nie chodziło o sytuację, w której usługi pośrednictwa pracy były wynagradzane w zależności od stałości lub – temu równoważnej – trwałości rezultatu, którego dotyczy pośrednictwo [...]. W związku z tym, wbrew temu, co twierdzi skarżąca, nie istnieje również warunek taki jak w tamtym przypadku.
- 28 dd) Wreszcie istnieją wątpliwości co do znaczenia odesłania zawartego w ww. baumgarten sports & more (EU:C:2018:970 [...]) do wyroku Trybunału [Or. 8] z dnia 3 września 2015 r., C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company (EU:C:2015:542, pkt 49 i nast. [...]). W tamtej sprawie chodziło bowiem o usługi doradztwa świadczone w sposób stały przez dłuższy okres, podczas gdy usługa pośrednictwa nie jest świadczona przez pewien okres, lecz jednorazowo w określonym momencie. Trybunał potwierdził związek w rozumieniu art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT, jeżeli usługi doradztwa są do stałej dyspozycji klienta i wynagradzane zryczałtowanymi kwotami wypłacanymi okresowo, niezależnie od tego, czy w tym okresie zleceniobiorca rzeczywiście udzielał porad swojemu klientowi. Mogłoby to przemawiać za uzależnieniem związku z wpłatą zaliczki

lub płatnością rat od tego, by zafakturowane świadczenia wykazywały w najszerszym znaczeniu „odniesienie do przyszłości” lub „efekt oddziaływania”.

29 Odpowiada to krajowemu pojęciu świadczenia częściowego zawartemu w § 13 ust. 1 pkt 1 lit. a) zdania drugie i trzecie UStG, dla którego istotna jest gospodarcza podzielność świadczenia jak (na przykład) w przypadku najmu z uzgodnionym miesięcznym czynszem. Na tej podstawie, w przeciwieństwie do przytoczonego wyżej orzecznictwa [zob. powyżej, pkt II.2.a)], należy *a priori* odrzucić zastosowanie art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT do usług pośrednictwa.

30 **c) Znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu**

Prawo krajowe nie zawiera przepisu analogicznego do art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT. Należy zatem uznać, że podatek staje się wymagalny w momencie spełnienia świadczenia w spornym roku podatkowym. Przepis ten sprzeciwiałby się takiemu wnioskowi, jeżeli należy go interpretować w ten sposób, że w przypadku usług ma on zastosowanie również do porozumień dotyczących rozłożenia płatności na raty.

31 **3. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego**

32 **a) Uwagi wstępne**

Zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT w szczególności w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

33 Istnieje wątpliwość co do tego, jakie znaczenie przy wykładni tego przepisu ma orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym „w dziedzinie VAT [Or. 9] podatnicy działają w charakterze poborców podatkowych na rachunek państwa” (wyrok Trybunału z dnia 20 października 1993 r., C-10/92, Balocchi, EU:C:1993:846, pkt 25 [...]). Trybunał wyjaśnił tę funkcję „poborcy na rachunek państwa i w interesie skarbu państwa” w ten sposób, że podatnicy „są zobowiązani do zapłaty VAT, mimo że podatek ten, jako podatek konsumpcyjny, ponoszony jest ostatecznie przez konsumenta końcowego” (wyrok Trybunału z dnia 21 lutego 2008 r., C-271/06, Netto Supermarkt, EU:C:2008:105 [...]).

34 **b) W przedmiocie spornej kwestii**

Przypisane podatnikowi zgodnie z ww. orzecznictwem Trybunału zadanie poborcy podatkowego, pozwala, zdaniem sądu odsyłającego, poprzez zastosowanie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT na uniknięcie sytuacji, w której podatnik musi przez okres wielu lat prefinansować podatek należny za sam okres wykonywania świadczenia (zob. również w tym względzie trzecie pytanie zawarte w postanowieniu odsyłającym izby z dnia 21 czerwca 2017 r., [...] na które Trybunał nie musiał udzielać odpowiedzi w ww. wyroku baugarmts sports & more, EU:C:2018, 970 [...]).

- 35 Dla sporu ma zatem znaczenie, czy zgodne z zadaniem poborcy podatkowego jest uznanie, że w przypadku świadczenia spełnionego już w dniu 7 listopada 2012 r. podatek za ten rok staje się wymagalny (w przypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze) bez obniżenia podstawy opodatkowania, mimo że zgodnie z umową zawartą w tym momencie świadczenie to ma być wynagradzane przez pięć płatności dokonywanych w okresach rocznych z pierwszym terminem wymagalności w dniu 30 czerwca 2013 r. W takiej sytuacji miałyby miejsce prefinansowanie podatku przez skarżącą w spornym roku podatkowym, mimo że otrzymanie świadczenia wzajemnego następowało później w okresie pięciu lat.
- 36 W tym względzie sąd odsyłający zwraca z ostrożności uwagę, że prawo krajowe zawiera w § 17 ust. 2 pkt 1 zdanie drugie UStG przepis, na mocy którego w następstwie obniżenia, o którym mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, podstawa opodatkowania zostaje ponownie podwyższona, jeżeli zapłata nastąpi później (zob. w tym względzie wyrok Trybunału z dnia 23 listopada 2017 r., C-246/16, Di Maura, EU:C:2017:887 [...]).
- 37 **c) Znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu**
- Pytanie drugie ma również znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu, ponieważ nawet w przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej w odniesieniu do obniżenia, o którym mowa w art. 90 dyrektywy VAT, skargę należy uwzględnić. **[Or. 10]**
- 38 **4. W przedmiocie podstawy prawnej odesłania prejudycjalnego**
- Skierowanie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do Trybunału jest oparte na art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.
- 39 **5. W przedmiocie zawieszenia postępowania**
- [...].