

Predmet C-324/20

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

22. srpnja 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzhof (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

7. svibnja 2020.

Tuženik i podnositelj revizije:

Finanzamt B

Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku:

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



BUNDESFINANZHOF (SAVEZNI FINANCIJSKI SUD, NJEMAČKA)

RJEŠENJE

U sporu

Finanzamt B

tuženik i podnositelj revizije

protiv

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

tužitelja i druge stranke u revizijskom postupku

[*omissis*]

radi poreza na dodanu vrijednost za 2012.

V. vijeće [**orig. str. 2.**]

odlučilo je 7. svibnja 2020.:

I z r e k a

I. Sudu Europske unije upućuju se sljedeća prethodna pitanja:

1. Uzrokuje li isporuka usluge koja je jednokratna i stoga nije povezana s određenim razdobljem niz izvoda iz računa ili niz plaćanja u smislu članka 64. stavka 1. Direktive o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) već na temelju dogovora o obročnom plaćanju?

2. Podredno, u slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje: treba li zaključiti da je riječ o neplaćanju u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u ako porezni obveznik prilikom isporuke usluge ugovori da će platiti tu uslugu u pet godišnjih obroka i ako se nacionalnim pravom u slučaju kasnijeg plaćanja predviđa ispravak kojim se poništava prethodno smanjenje oporezivog iznosa u skladu s tom odredbom?

II. [*omissis*]

O b r a z l o ž e n j e

I.

- 1 Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku (u daljnjem tekstu: tužitelj) oporezuje svoje transakcije na temelju ugovorene naknade u skladu s člankom 13. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG). Sporne je godine 2012. isporučio oporezivu uslugu posredovanja društvu T-GmbH (u daljnjem tekstu: GmbH) na temelju sporazuma o naknadi od 7. studenoga 2012. Nakon toga je GmbH (naručitelj) angažirao tužitelja (pružatelja) kao posrednika u okviru ugovora o kupoprodaji zemljišta u gradu M. Iz preambule sporazuma vidljivo je da je ugovor o kupoprodaji zemljišta već bio ovjeren te je utvrđeno da je pružatelj u cijelosti ispunio svoje obveze koje proizlaze iz tog ugovora. Ugovoreno je da će naručitelj zauzvat platiti pružatelju naknadu u iznosu od 1 000 000 eura uvećanom za porez na dodanu vrijednost. Ugovorenu naknadu trebalo je platiti u pet obroka od 200 000 eura uvećanih za porez na dodanu vrijednost. Obroci su dospijevali na naplatu u razmaku od jedne godine, a prvi je obrok trebalo platiti 30. lipnja 2013. Naručitelj je bio obvezan platiti pružatelju sigurnosni depozit kao jamstvo za izvršenje plaćanja naknade. U narednim je godinama tužitelj na određene datume

dospijeća izdavao račune s iskazanim porezom na dodanu vrijednost za pojedinačne obroke, primao plaćanja i oporezivao primljeni iznos. **[orig. str. 3.]**

- 2 Nakon posebne revizije u vezi s porezom na dodanu vrijednost tuženik i podnositelj revizije (u daljnjem tekstu: porezna uprava) pretpostavio je da je tužitelj obvezan oporezovati cjelokupnu naknadu za posredovanje s obzirom na to da je već isporučio uslugu posredovanja u spornoj godini. Porezna uprava nije prihvatila tužiteljev prigovor koji se odnosi na činjenicu da je od 2013. do 2018. trebao isporučiti dodatne marketinške usluge i da je iznos od 200 000 eura godišnje trebalo plaćati pod uvjetom da se projekt razvije u odgovarajućem smjeru kao ni dopunski sporazum od 15. ožujka 2016., na temelju kojeg je tužitelj dobio takozvani marketinški nalog kao vodeći posrednik, koji uključuje naknadu ovisnu o uspjehu, što znači da je pružatelj trebao posredovati predmetnim zemljištem za naručitelja i aktivnim praćenjem daljnjeg marketinga podržavati cjelokupni projekt koji je naručitelj u tu svrhu razvio. Stoga je porezna uprava rješenjem od 22. prosinca 2016. izmijenila utvrđeni porez na dodanu vrijednost za 2012. Prigovor nije prihvaćen.
- 3 Suprotno tomu, Finanzgericht (Financijski sud, Njemačka) je prihvatio veći dio tužbe [*omissis*]. Tužitelj je isporučio uslugu posredovanja već u spornoj godini, kao što proizlazi iz sporazuma o naknadi. Suprotno tužiteljevu mišljenju, u skladu s dopunskim sporazumom drukčije tumačenje nije moguće. Iz tog sporazuma ne proizlazi da su dogovori utvrđeni u njemu već postojali u trenutku ugovaranja prvotnog sporazuma o naknadi. Međutim, uzimajući u obzir sudsku praksu Suda Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud) u pogledu Direktive 2006/112/EZ Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (Direktiva o PDV-u) i sudsku praksu Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud), treba pretpostaviti da je, osim u slučaju prvog naplaćenog iznosa u narednoj godini 2013., riječ o nenaplativosti u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom 1. i člankom 17. stavkom 1. prvom rečenicom UStG-a. Porezna uprava protiv toga je podnijela reviziju.

II.

4 **1. Pravni okvir**

5 **(a) Pravo Unije**

Članak 63. Direktive o PDV-u određuje:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”
[orig. str. 4.]

6 Članak 64. stavak 1. te direktive glasi:

„Kada uzrokuje niz izvoda iz računa ili niz plaćanja, isporuka robe, osim one koja se sastoji od najma robe na određeno razdoblje ili prodaje robe s odgodom plaćanja iz točke (b) članka 14. stavka 2., ili isporuka usluga, smatraju se

završenim prilikom isteka razdoblja na koja se takvi izvodi iz računa ili plaćanja odnose.”

7 Članak 66. prvi podstavak te direktive glasi kako slijedi:

„Odstupajući od odredaba članka 63., 64. i 65., države članice mogu odrediti da obveza obračuna PDV-a nastaje, vezano uz određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika, u jednom od sljedećih momenata:

(a) ne kasnije od vremena izdavanja računa;

(b) ne kasnije od vremena primitka plaćanja;

(c) kad račun nije izdan, ili je izdan kasnije, u određenom razdoblju od datuma oporezivog događaja.”

8 Članak 90. te direktive glasi:

„1. U slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

2. U slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od stavka 1.”

9 **(b) Nacionalno pravo**

U skladu s člankom 13. stavkom 1. točkom 1. UStG-a:

„Obveza plaćanja poreza nastaje

1. za isporuke i druge usluge

10 (a) kod obračuna poreza prema ugovorenoj naknadi (članak 16. stavak 1. prva rečenica), protekom obračunskog razdoblja u kojem su usluge obavljene. Isto vrijedi i za djelomične usluge. O njima je riječ kada se za određene dijelove gospodarski djeljive usluge naknada ugovara zasebno. Ako se naknada ili dio naknade naplati prije nego što je došlo do pružanja usluge ili djelomične usluge, obveza obračuna poreza nastaje protekom obračunskog razdoblja u kojem je naknada ili djelomična naknada naplaćena, [orig. str. 5.]

(b) kod obračuna poreza prema naplaćenoj naknadi (članak 20.), protekom obračunskog razdoblja u kojem je ta naknada naplaćena.”

11 Člankom 17. UStG-a predviđa se:

„(1) Ako se oporezivi iznos transakcije u smislu članka 1. stavka 1. točke 1. izmijenio, poduzetnik koji je obavio tu transakciju mora ispraviti iznos poreza koji se po toj osnovi duguje. [...]

(2) Stavak 1. odgovarajuće se primjenjuje kada

12 1. ugovorena naknada za oporezivu isporuku, drugu uslugu ili oporezivo stjecanje unutar Zajednice postane nenaplativa. Ako se naknada naplati kasnije, iznos poreza i odbitka treba nanovo ispraviti.”

13. Članak 20. prva rečenica UStG-a u verziji koja je sporne godine bila na snazi glasi:

„Porezna uprava na zahtjev može dopustiti da poduzetnik,

14 1. čiji ukupni prihod (članak 19. stavak 3.) u protekloj kalendarskoj godini nije iznosio više od 500 000 eura [od 1. siječnja 2020.: 600 000 eura] ili

2. koji je na temelju članka 148. Abgabenordnunga (Porezni zakonik) oslobođen obveza vođenja knjiga i redovne izrade financijskih izvještaja na temelju godišnjih inventura ili

3. ako ostvaruje prihode od neke djelatnosti u sklopu obavljanja slobodnog zanimanja u smislu članka 18. stavka 1. točke 1. Einkommensteuergesetz (Zakon o porezu na dohodak),

15 porez ne obračuna prema ugovorenim naknadama (članak 16. stavak 1. prva rečenica), nego prema naplaćenim naknadama.”

16 **2. Prvo prethodno pitanje**

17 **(a) Uvodna razmatranja**

Sud je u svojoj presudi *baumgarten sports & more* od 29. studenoga 2018., C-548/17 (EU:C:2018:970 [*omissis*]) odlučio da se članku 63. u vezi s člankom 64. stavkom 1. Direktive o PDV-u protivi to što se smatra da oporezivi događaj i obveza obračuna poreza vezanog uz isporuku agentovih usluga transfera profesionalnog nogometnog igrača, kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja je predmet **[orig. str. 6.]** povremenih i uvjetnih isplata tijekom više godina koje slijede nakon transfera, nastupaju na datum potonjeg transfera.

18. Sud je obrazložio svoju odluku time što je naveo da se u slučaju takve isporuke, koja se sastoji u posredovanju pri transferu igrača u klub za određeni broj sezona i za koju se plaća povremena i uvjetna naknada tijekom više godina nakon transfera, čini da je riječ o isporuci koja u smislu članka 64. stavka 1. Direktive o PDV-u uzrokuje niz izvoda iz računa ili niz plaćanja (presuda Suda *baumgarten sports & more*, EU:C:2018:970, t. 29. i sljedeća točka [*omissis*]).

19. Vijeće koje donosi odluku priklonilo se tomu u svojoj posljedično donesenoj presudi i odlučilo da se poduzetnici u slučaju povremenog plaćanja usluga posredovanja mogu pozvati na izravnu primjenu članka 64. stavka 1. Direktive o PDV-u [*omissis*] te obrazložilo tu odluku u predmetnom slučaju time da nije

relevantno je li riječ o činu isporuke povezanom s određenim razdobljem kao, na primjer, u slučaju prepuštanja na uporabu. Naprotiv, dovoljno je da se usluga posredovanja naplati s obzirom na trajnost uspjeha do kojeg je došlo zbog posredovanja (u ovom slučaju: ostanak igrača u klubu domaćinu dulje od dogovorenog ugovornog razdoblja) [omissis].

20 **(b) Sporno pitanje**

21 (aa) S obzirom na sam tekst članka 64. stavka 1. Direktive o PDV-u, na prvo bi se pravno pitanje moglo odgovoriti potvrdno iako je riječ samo o iznimci od članka 63. Direktive o PDV-u. Naime, u predmetnom slučaju vremenskog ograničenja prava na plaćanje, kao u slučaju dogovora o obročnom plaćanju, usluga uzrokuje, u skladu s tekstom te odredbe, niz izvoda iz računa ili niz plaćanja.

22 (bb) Međutim, vijeće izražava dvojbe u pogledu takvog tumačenja članka 64. stavka 1. Direktive o PDV-u. Te dvojbe proizlaze iz činjenice da se tom odredbom iz njezina područja primjene isključuje mogućnost dogovora o obročnom plaćanju, kakav postoji i u spornom slučaju, ako je riječ o isporuci robe s odgodom plaćanja. Člankom 64. stavkom 1. Direktive o PDV-u ne predviđa se slično isključenje kad je riječ o uslugama poput one u spornom slučaju.

23 Razlog za to mogla bi biti činjenica da je zakonodavac Unije člankom 64. stavkom 1. Direktive o PDV-u u neizmijenjenom obliku samo preuzeo propis koji je prilikom stupanja na snagu te direktive već postojao u članku 10. stavku 2. [orig. str. 7.] prvom podstavku drugoj rečenici Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (u daljnjem tekstu: Direktiva 77/388/EEZ). Stoga se može pretpostaviti da zakonodavac prilikom stupanja na snagu Direktive 77/388/EEZ nije uzeo u obzir slučaj obročnog plaćanja usluga, koji mu tada možda nije bio poznat, ali da bi bio isključio taj slučaj, kao i isporuke robe s odgodom plaćanja, iz područja primjene članka 64. stavka 1. Direktive o PDV-u da mu je ta situacija bila poznata.

24 Time bi se postiglo jednako postupanje u pogledu isporuka robe i usluga.

25 Osim toga, doslovna primjena članka 64. stavka 1. Direktive o PDV-u mogla bi uzrokovati prekomjerno ograničenje članka 63. Direktive o PDV-u. Naime, doslovna primjena članka 64. stavka 1. Direktive o PDV-u na području usluga u konačnici bi dovela do toga da obveza obračuna PDV-a kako je predviđena u članku 63. Direktive o PDV-u ne bi nastala po isporuci usluge, nego u skladu s odobrenjem u članku 66. prvom podstavku točki (c) Direktive o PDV-u tek po primitku plaćanja.

26 (cc) Nadalje, valja istaknuti da je moguće da postoji pravno relevantna razlika između predmetnog slučaja i situacije u predmetu *baumgarten sports & more* (EU:2018:970 [omissis]). Tako je u predmetu *baumgarten sports & more* (EU:2018:970 [omissis]) bila riječ o pravu na plaćanje koje je ovisilo o ispunjenosti određenog uvjeta, točnije o postojanju ugovora o radu transferiranog

igrača u određenim trenucima. Ne može se sa sigurnošću reći je li taj uvjet bio ispunjen u predviđenom trenutku prilikom isporuke usluge posredovanja.

- 27 Suprotno tomu, u spornom slučaju ne postoji uvjet, nego samo vremensko ograničenje koje možda nije nastupilo. Kao u slučaju prodaje s odgodom plaćanja, time je utvrđeno postojanje prava na plaćanje u predviđenom trenutku. Na temelju utvrđenja Finanzgerichta (Financijski sud) koja su obvezujuća za vijeće [*omissis*], nije bila riječ o situaciji u kojoj se usluga posredovanja plaća na temelju trajnosti (odnosno održivosti) uspjeha posredovanja [*omissis*]. Stoga suprotno tužiteljevoj tvrdnji ne postoji uvjet kao u tom slučaju.
- 28 (dd) Naposljetku se postavlja pitanje koji je smisao upućivanja u presudi Suda baumgarten sports & more (EU:C:2018:970 [*omissis*]) na presudu Suda [**orig. str. 8.**] Asparuhovo Lake Investment Company od 3. rujna 2015., C-463/14 (EU:C:2015:542, t. 49. i sljedeća točka [*omissis*]). Ondje je, naime, bila riječ o usluzi savjetovanja koja se trajno pružala tijekom duljeg razdoblja dok usluga posredovanja nije povezana s određenim razdobljem, nego se isporučuje jednokratno u određenom trenutku. Sud je u tom slučaju potvrdio da je riječ o situaciji u smislu članka 64. stavka 1. Direktive o PDV-u ako su usluge savjetovanja trajno na raspolaganju klijentu te se plaćaju periodično u obliku paušalnih iznosa, neovisno o tome je li pružatelj stvarno savjetovao svojeg klijenta tijekom tog razdoblja. To bi moglo ići u prilog tumačenju da isporuka uzrokuje niz izvoda iz računa ili niz plaćanja pod uvjetom da naplaćene usluge u najširem smislu imaju „posljedice za budućnost” ili „radijacijski učinak”.
- 29 To odgovara nacionalnom pojmu djelomične usluge u članku 13. stavku 1. točki 1. podtočki (a) drugoj i trećoj rečenici UStG-a, za koji je relevantna gospodarska djeljivost usluge kao, primjerice, u slučaju najma s dogovorom o mjesečnom plaćanju najamnine. Na temelju toga valja odmah negativno odgovoriti na pitanje o primjeni članka 64. stavka 1. Direktive o PDV-u na usluge posredovanja suprotno navedenoj sudskoj praksi (vidjeti II.2.(a)).

30 (c) **Relevantnost za odlučivanje**

U nacionalnom pravu ne postoji propis koji odgovara članku 64. stavku 1. Direktive o PDV-u. Stoga treba pretpostaviti da obveza obračuna PDV-a nastaje već isporukom usluge u spornoj godini. Ta bi se odredba protivila toj pretpostavci kad bi se tumačila na način da se u slučaju usluga treba primjenjivati i na dogovore o obročnom plaćanju.

31 **3. Drugo prethodno pitanje**

32 (a) **Uvodna razmatranja**

U skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u, osobito u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

33 Postavlja se pitanje koliku važnost pri tumačenju te odredbe ima sudska praksa Suda, na temelju koje „na području poreza na dodanu vrijednost [**orig. str. 9.**] porezni obveznici djeluju kao sakupljači poreza za račun države” (presuda Suda Balocchi od 20. listopada 1993., C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25. [*omissis*]). Sud je ovu funkciju kao „sakupljača poreza za račun države i u interesu državne blagajne” pojasnio na način da porezni obveznici „[duguju] PDV, iako njega, kao porez na potrošnju, u konačnici snosi krajnji potrošač” (presuda Suda Netto Supermarkt od 21. veljače 2008., C-271/06, EU:C:2008:105 [*omissis*]).

34 **(b) Sporno pitanje**

Vijeće smatra da zadatak namijenjen sakupljaču poreza na temelju navedene prakse Suda dopušta tumačenje na temelju kojeg se primjenom članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u može spriječiti situacija u kojoj je porezni obveznik dužan više godina unaprijed financirati porez koji već duguje za razdoblje isporuke usluge (vidjeti u tom pogledu i treće pitanje odluke vijeća kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku od 21. lipnja 2017. [*omissis*], na koje Sud nije trebao odgovoriti u presudi baumgarten sports & more, EU:C:2018, 970 [*omissis*]).

35 Stoga je za sporni slučaj važno pitanje je li u skladu sa zadatkom sakupljača poreza pretpostavka da, u slučaju usluge koja je već 7. studenoga 2012. isporučena za tu godinu, nastaje obveza obračuna PDV-a (ako je odgovor na prvo pitanje negativan) a da se pritom ne smanjuje oporezivi iznos iako je tu uslugu na temelju tada postignutog dogovora trebalo platiti u pet godišnjih obroka, od kojih je prvi dospijevao na naplatu 30. lipnja 2013. Tužitelj bi tada unaprijed financirao porez u spornoj godini iako je naknadu primio tek kasnije tijekom razdoblja od pet godina.

36 Vijeće opreza radi upućuje na to da u nacionalnom pravu postoji odredba u vidu članka 17. stavka 2. točke 1. druge rečenice UStG-a na temelju koje se nakon smanjenja u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u oporezivi iznos treba procijeniti na više ako je plaćanje uslijedilo kasnije (vidjeti u tom pogledu presudu Suda Di Maura od 23. studenoga 2017., C-246/16, EU:C:2017:887 [*omissis*]).

37 **(c) Relevantnost za odlučivanje**

Drugo je pitanje također relevantno za odlučivanje jer tužbu treba prihvatiti i u slučaju potvrdnog odgovora na pitanje o smanjenju u skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u. [**orig. str. 10.**]

38 **4. Pravni temelj zahtjeva za prethodnu odluku**

Zahtjev za prethodnu odluku Sudu Europske unije upućuje se na temelju članka 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije.

39 **5. Prekid postupka**

[*omissis*].