

**Věc C-324/20**

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**

**Datum doručení:**

22. července 2020

**Předkládající soud:**

Bundesfinanzhof (Německo)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

7. května 2020

**Žalovaný a navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

Finanzamt B

**Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



**BUNDESFINANZHOF (SPOLKOVÝ FINANČNÍ SOUD, Německo)**

**USNESENÍ**

Ve věci

Finanzamt B (finanční úřad v B., Německo),

žalovaného a navrhovatele v řízení o opravném prostředku „Revision“,

proti

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

žalobkyni a odpůrkyni v řízení o opravném prostředku „Revision“,

[*omissis*]

jejímž předmětem je daň z obratu za rok 2012,

pátý senát

dne 7. května 2020 rozhodl:

V ý r o k

I. Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládají následující předběžné otázky:

1. Vyplývá v případě služby, která je poskytnuta jednorázově, a tedy nikoli ve vztahu k určitému období, důvod k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám ve smyslu čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH, již ze skutečnosti, že bylo sjednáno placení ve splátkách?

2. Podpůrně, v případě záporné odpovědi na první otázku: Je třeba mít za to, že se jedná o nezaplacení ceny ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, pokud osoba povinná k dani při uskutečnění svého plnění uzavře dohodu, že toto plnění bude uhrazeno v pěti ročních splátkách a vnitrostátní právo pro případ pozdějšího zaplacení stanoví opravu, na jejímž základě dojde k opětovnému zrušení předchozího snížení základu daně provedeného podle tohoto ustanovení?

II. [*omissis*]

O d ů v o d n ě n í

I.

- 1 Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „*Revision*“ (dále jen „žalobkyně“) svůj obrat zdaňuje na základě sjednaných úplat podle § 13 odst. 1 bodu 1 písm. a) Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“). Ve sporném roce 2012 na základě dohody o odměně ze dne 7. listopadu 2012 poskytla společnosti T-GmbH (dále jen „společnost“) zprostředkovatelskou službu podléhající DPH. Podle této dohody společnost (dále také jen „objednatel“) žalobkyni (dále také jen „poskytovatel“) pověřila zprostředkovatelskou činností související s kupní smlouvou ohledně jednoho pozemku v M. Podle preambule dohody byla smlouva o koupi tohoto pozemku již uzavřena a úředně ověřena a bylo konstatováno, že poskytovatel zcela splnil své povinnosti vyplývající z této zakázky. Jako protiplnění bylo sjednáno, že poskytovatel od objednatel obdrží odměnu ve výši 1 000 000 eur navýšenou o DPH. Sjednaná odměna měla být zaplacená v pěti dílčích částkách ve výši vždy 200 000 eur navýšených o daň z obratu (dále jen „DPH“). Dílčí částky byly splatné vždy s ročním intervalem a první dílčí částka byla splatná dne 30. června 2013. Za účelem zajištění vyplacení odměny byl objednatel povinen poskytnout poskytovateli jistotu. V následujících letech žalobkyně ohledně příslušných dílčích částek vždy k příslušnému datu

splatnosti vystavila faktury obsahující vyčíslení daně, dané částky přijala a zdanila na základě přijatých plateb.

- 2 Na základě mimořádné kontroly v oblasti DPH měl žalovaný a navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“ (finanční úřad, dále jen „FÚ“) za to, že žalobkyně byla na základě skutečnosti, že zprostředkovatelská služba byla poskytnuta již ve sporném roce, povinna zdanit celou odměnu za zprostředkování. Námitku žalobkyně, že v letech 2013 až 2018 byla ještě povinna poskytnout další služby související s uvedením daného projektu na trh a že nárok na roční platbu ve výši 200 000 eur je dán za podmínky, že se projekt vyvíjí odpovídajícím způsobem, FÚ neuznal stejně jako dodatek ze dne 15. března 2016, jímž došlo k uzavření tzv. smlouvy o činnosti hlavního realitního zprostředkovatele (*Leadmakler-Vermarktungsauftrag*) s odměnou závislou na výsledku, což znamená, že poskytovatel objednateli zprostředkuje koupi pozemku, který je předmětem smlouvy, a podporuje celkový projekt, který objednatel vypracoval pro tento pozemek, aktivní spoluúčastí na dalším uvádění na trh. FÚ proto výměrem ze dne 22. prosince 2016 změnil stanovení DPH za rok 2012. Opravný prostředek nebyl úspěšný.
- 3 Naproti tomu Finanzgericht (finanční soud, Německo, dále jen „FG“) žalobě [omissis] z převážné části vyhověl. Žalobkyně své zprostředkovatelské služby poskytla již ve sporném roce, jak vyplývá z dohody o odměně. Na rozdíl od názoru žalobkyně nepřichází v úvahu odchýlný výklad založený na dodatku. Z dodatku nevyplývá, že ujednání, která jsou v něm obsažena, platila již za platnosti původní dohody o odměně. S ohledem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) týkající se směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a na judikaturu Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, dále jen „BFH“) je však podle názoru FG s výjimkou první částky přijaté v následujícím roce 2013 třeba mít za to, že je dána nedobytnost podle § 17 odst. 2 bodu 1 a odst. 1 první věty UStG. FÚ toto rozhodnutí napadá svým opravným prostředkem „Revision“.

## II.

### 4 **1. Právní rámec**

#### 5 **a) Unijní právo**

Článek 63 směrnice o DPH stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

#### 6 Článek 64 odst. 1 této směrnice zní:

„Dodání zboží jiné než dodání, jehož předmětem je nájem zboží na dobu určitou nebo prodej zboží s odložením platby podle čl. 14 odst. 2 písm. b), a poskytnutí

služby, které vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, se považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují.“

7 Článek 66 první pododstavec směrnice má následující znění:

„Odchylně od článků 63, 64 a 65 mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v jednom z těchto okamžiků:

a) nejpozději vystavením faktury;

b) nejpozději přijetím platby;

c) není-li vystavena faktura, nebo je-li vystavena pozdě, v určité lhůtě po uskutečnění zdanitelného plnění.“

8 Článek 90 této směrnice zní:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

9 **b) Vnitrostátní právo**

Ustanovení § 13 odst. 1 bodu 1 UStG stanoví:

„Daňová povinnost vzniká:

1. při dodání zboží a poskytování služeb

10 a) pokud je daň počítána na základě sjednané úplaty (§ 16 odst. 1 první věta), uplynutím období, za něž se podává předběžné přiznání, během něhož se plnění uskutečnilo. Totéž platí pro dílčí plnění. O dílčí plnění se jedná, je-li sjednána odděleně úplata za určité části plnění, které je z hospodářského hlediska dělitelné. Je-li úplata nebo její část přijata před uskutečněním plnění nebo dílčího plnění, vzniká odpovídající dílčí daňová povinnost uplynutím období, za něž se podává předběžné přiznání, během něhož došlo k přijetí úplaty nebo dílčí úplaty,

b) pokud je daň počítána na základě přijaté úplaty (§ 20), uplynutím období, za něž se podává předběžné přiznání, během něhož došlo k přijetí úplaty.“

11 Ustanovení § 17 UStG stanoví:

„(1) Změnil-li se základ daně zdanitelného plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1, je podnikatel, který toto zdanitelné plnění uskutečnil, povinen opravit výši daně splatné na tomto základě. [...].

(2) Odstavec 1 se použije obdobně, pokud

12 1. se úplata sjednaná za zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby nebo za zdanitelné pořízení zboží uvnitř Společenství stala nevymahatelnou. V případě dodatečného přijetí úplaty se opět provede oprava výše daně a odpočtu daně na vstupu.“

13 Ustanovení § 20 první věty UStG ve znění účinném ve sporném roce znělo:

„Finanční úřad může na žádost povolit podnikateli,

14 1. jehož celkový obrat (§ 19 odst. 3) v předchozím kalendářním roce nepřesáhl 500 000 euro [od 1. ledna 2020 600 000 eur], nebo

2. který je podle § 148 Abgabenordnung (daňový řád) osvobozen od povinnosti vést účetnictví a sestavovat na základě pravidelných ročních inventur účetní závěrky, nebo

3. který dosahuje obratu z důvodu výkonu svobodného povolání ve smyslu § 18 odst. 1 bodu 1 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů),

15 aby daň nevypočítával na základě sjednaných úplat (§ 16 odst. 1 první věta), nýbrž na základě přijatých úplat.“

16 **2. K první předběžné otázce**

17 **a) Úvodní poznámky**

Soudní dvůr ve svém rozsudku *baumgarten sports & more* ze dne 29. listopadu 2018, C-548/17 [EU:C:2018:970 (*omissis*)] rozhodl, že článek 63 ve spojení s čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH brání tomu, aby se mělo za to, že zdanitelné plnění a daňová povinnost, které se týkají takové služby zprostředkování profesionálních fotbalových hráčů poskytované agentem, jako je služba dotčená v původním řízení, za níž dochází k podmíněným splátkovým platbám během několika let po zprostředkování, vznikly již k datu tohoto zprostředkování.

18 Svůj závěr Soudní dvůr odůvodnil tím, že v případě takového poskytnutí služby, které spočívá ve zprostředkování hráče klubu na určitý počet sezón a je po několik let po tomto zprostředkování hrazeno podmíněnými splátkovými platbami, se zdá, že je tomu tak, že poskytnutí služeb vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám ve smyslu čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH [rozsudek Soudního dvora *baumgarten sports & more*, EU:C:2018:970, body 29 a 30 (*omissis*)].

19 Nalézací senát se ve svém následném rozsudku s tímto názorem ztotožnil a rozhodl, že v případě zprostředkovatelských služeb, které jsou hrazeny ve

splátkách, se podnikatelé mohou dovolávat přímého použití čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH [(omissis)] a tento závěr pro účely daného sporu odůvodnil tím, že není relevantní, zda se jako například v případě přenechání do užívání jedná o poskytnutí plnění, které se vztahuje k určitému období. Podle jeho názoru naopak postačuje, že je zprostředkovatelská služba hrazena na základě trvalosti úspěšného výsledku zprostředkování (v tomto případě na základě setrvání hráče v klubu, do kterého přestoupil, po sjednanou dobu platnosti smlouvy) [(omissis)].

20 **b) Ke sporné otázce**

21 aa) Pokud se vychází z pouhého znění čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH, bylo by možno na první právní otázku odpovědět kladně, ačkoli se v daném případě jedná pouze o výjimku z článku 63 směrnice o DPH. V projednávaném případě takového stanovení lhůty splatnosti pohledávek jako u dohody o placení ve splátkách totiž daná služba v souladu se zněním tohoto ustanovení vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám.

22 bb) Předkládající senát má nicméně o výkladu čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH pochybnosti. Tyto pochybnosti vyplývají z okolnosti, že toto ustanovení takovou dohodu o placení ve splátkách, o jakou se jedná i v projednávané věci, v případě dodání formou prodeje zboží s odložením platby vylučuje ze své působnosti. Pro takové služby, jako je služba dotčená v projednávané věci, čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH obdobnou výlukou z působnosti neobsahuje.

23 Zřejmě by tomu tak mohlo být proto, že unijní normotvůrce prostřednictvím čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH pouze beze změny převzal úpravu, která v době vstupu této směrnice v platnost již byla obsažena v čl. 10 odst. 2 prvním pododstavci druhé větě šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „směrnice 77/388/EHS“). Mohl by tedy být dán důvod pro domněnku, že normotvůrce při vstupu směrnice 77/388/EHS v platnost nevzal v potaz případ placení služeb ve splátkách, který mu tehdy patrně nebyl znám, ale že by tento případ, pokud by mu taková situace byla známa, stejně jako prodej zboží s odložením platby v případě dodání zboží, vyloučil z působnosti čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH.

24 Tak by bylo nastoleno rovné nakládání s dodáními a službami.

25 Doslovné uplatňování čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH by ostatně mohlo vyústit v přílišné omezení článku 63 směrnice o DPH. Doslovné uplatňování čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH by totiž konečně v oblasti služeb vedlo k tomu, že daňová povinnost nevzniká poskytnutím služby, jak je stanoveno v článku 63 směrnice o DPH, nýbrž v souladu se zmocněním upraveným v čl. 66 prvním pododstavci písm. c) směrnice o DPH teprve přijetím příslušné platby.

26 cc) Dále je třeba poukázat na skutečnost, že projednávaný spor vykazuje jeden rozdíl oproti skutkovým okolnostem případu ve věci *baumgarten sports & more* [EU:C:2018:970 (omissis)], který popřípadě může být právně relevantní. Ve věci



baumgarten sports & more [EU:C:2018:970 (*omissis*)] se jednalo o pohledávky, které závisely na splnění určité podmínky, v daném případě na trvání pracovní smlouvy hráče, jehož se týkalo zprostředkování, k určitým datům. Splnění této podmínky ke stanovenému datu bylo v době poskytnutí zprostředkovatelské služby nejisté.

- 27 Naproti tomu v projednávaném případě se jedná pouze o stanovení lhůty splatnosti, nikoli ale o podmínku, jejíž splnění je nejisté. Stejně jako v případě prodeje zboží s odložením platby tedy byla existence platebního nároku ke stanovenému datu jistá. Na základě zjištění FG, která jsou pro předkládající senát [*omissis*] závazná, se nejednalo o situaci, kdy byla zprostředkovatelská služba hrazena na základě trvalosti – nebo jí rovnocenné udržitelnosti – úspěšného výsledku zprostředkování [*omissis*]. Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, se tedy ani nejedná o podmínku, jako je tomu v tomto případě [tj. ve věci baumgarten sports & more].
- 28 dd) Konečně je sporné, jaký význam má odkaz na rozsudek Soudního dvora Asparuhovo Lake Investment Company ze dne 3. září 2015, C-463/14 (EU:C:2015:542, body 49 a 50 (*omissis*)) uvedený v rozsudku Soudního dvora baumgarten sports & more (EU:C:2018:970 (*omissis*)). Ve věci Asparuhovo Lake Investment Company se totiž jednalo o poradenskou službu, která byla nepřetržitě poskytována po delší dobu, zatímco zprostředkovatelská služba není poskytována ve vztahu k určitému období, nýbrž jednorázově k určitému datu. Soudní dvůr v uvedené věci uznal důvod ve smyslu čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH, pokud jsou poradenské služby zákazníkovi k dispozici nepřetržitě a jsou hrazeny prostřednictvím pravidelně vyplácených paušálních částek – ať již poskytovatel během tohoto období skutečně poskytl svému zákazníkovi poradenství, či nikoli. Tento závěr by mohl svědčit ve prospěch toho, aby podmínkou toho, že služba vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, bylo, že vyúčtovaná plnění v nejširším slova smyslu vykazují nějaký „vztah k budoucnosti“ nebo „dopad na budoucnost“.
- 29 To odpovídá vnitrostátnímu pojmu „dílní plnění“ uvedenému v § 13 odst. 1 bodě 1 písm. a) druhé a třetí větě UStG, pro který je relevantní hospodářská dělitelnost plnění jako například v případě nájmu se sjednaným měsíčním nájemným. Na tomto základě lze navzdory výše uvedené judikatuře [viz výše oddíl II.2a)] použití čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH na zprostředkovatelské služby *a priori* vyloučit.

### 30 c) **Relevance otázky pro rozhodnutí ve věci**

Vnitrostátní právo neobsahuje žádnou právní úpravu odpovídající čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH. Je tedy třeba mít za to, že daňová povinnost vznikla již uskutečněním daného plnění ve sporném roce. Toto ustanovení by tomuto závěru bránilo, pokud musí být vykládáno tak, že se u služeb použije i na dohody o placení ve splátkách.

### 31 **3. Ke druhé předběžné otázce**

**32 a) Úvodní poznámky**

Podle čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH se zejména je-li cena po uskutečnění plnění zcela nebo zčásti nezaplacena, základ daně přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

33 Sporné je, jaký význam má při výkladu tohoto ustanovení judikatura Soudního dvora, podle které „v oblasti DPH vystupují osoby povinné k dani jako výběřčí daní na účet státu“ [rozsudek Soudního dvora Balocchi ze dne 20. října 1993, C- 10/92, EU:C:1993:846, bod 25 (*omissis*)]. Soudní dvůr tuto funkci „výběřčích daní na účet státu a v zájmu veřejného rozpočtu“ vysvětlil v tom smyslu, že osoby povinné k dani „musejí zaplatit DPH, přestože tato daň je jako daň ze spotřeby v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem“ [rozsudek Soudního dvora Netto Supermarkt ze dne 21. února 2008, C-271/06, EU:C:2008:105 (*omissis*)].

**34 b) Ke sporné otázce**

Úloha výběřčího daní, kterou osobě povinné k dani přisuzuje citovaná judikatura Soudního dvora, podle názoru předkládajícího senátu umožňuje závěr, že použitím čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH se zabrání tomu, aby osoba povinná k dani po dobu několika let musela předfinancovat daň, kterou je povinna zaplatit již za období, ve kterém bylo uskutečněno dané plnění (k tomu viz rovněž třetí otázku uvedenou v předkládacím rozhodnutí předkládajícího senátu ze dne 21. června 2017 (*omissis*), na kterou Soudní dvůr ve svém rozsudku *baumgarten sports & more* (EU:C:2018:970 (*omissis*) nemusel odpovědět].

35 Pro projednávanou věc je tedy významné, zda je s úlohou výběřčího daně slučitelné, pokud se v případě plnění, které již bylo uskutečněno dne 7. listopadu 2012, (v případě záporné odpovědi na první otázku) má za to, že došlo ke vzniku daňové povinnosti bez snížení základu daně, ačkoli toto plnění mělo být podle dohody, která byla uzavřena k tomuto datu, uhrazeno v pěti ročních platbách, přičemž první byla splatná k 30. červnu 2013. Pak by ve sporném roce došlo k předfinancování daně ze strany žalobkyně, ačkoli přijetí protiplnění nastalo teprve později a trvalo po dobu pěti let.

36 Předkládající senát přitom pro úplnost poukazuje na skutečnost, že vnitrostátní právo v § 17 odst. 2 bodě 1 druhé větě UStG obsahuje ustanovení, podle kterého je v návaznosti na snížení ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH v případě, že se daná platba později uskuteční, opět nutno zvýšit základ daně [k tomu viz rozsudek Soudního dvora *Di Maura* ze dne 23. listopadu 2017, C-246/16, EU:C:2017:887 (*omissis*)].

**37 c) Relevance otázky pro rozhodnutí ve věci**

Vzhledem k tomu, že žalobě je nutno vyhovět rovněž v případě uznání snížení podle článku 90 směrnice o DPH, je i druhá otázka relevantní pro rozhodnutí v této věci.



38 **4. K právnímu základu žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Právním základem podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru je článek 267 Smlouvy o fungování Evropské unie.

39 **5. K přerušení řízení**

[omissis].

PRACOVNÍ DOKUMENT