

Vec C-324/20

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

22. júl 2020

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzhof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

7. máj 2020

Žalovaný a navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

Finanzamt B

Žalobkyňa a odporkyňa v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



BUNDESFINANZHOF

(Spolkový finančný súdny dvor, Nemecko)

UZNESENIE

V právnom spore

Finanzamt B (Finančný úrad B, Nemecko)

Žalovaný a navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

proti

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

Žalobkyni a odporkyni v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

[omissis]

vo veci dane z obratu za rok 2012

V. Senát

7. mája 2020 rozhodol:

Výrok

I. Súdnemu dvoru Európskej únie sa predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Vyplyva v prípade jednorazovo poskytnutej služby, teda služby, ktorá sa neposkytovala počas určitého obdobia, potreba postupného vyúčtovania resp. platieb v zmysle článku 64 ods. 1 smernice o DPH už zo samotnej dohody o platbe v splátkach?

2. Subsidiárne, v prípade zápornej odpovede na prvú otázku: vychádza sa z nezaplatenia v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH, ak sa zdaniteľná osoba pri poskytovaní svojich služieb dohodne, že odmena za tieto služby sa poskytne v piatich ročných splátkach a vnútroštátne právo pre prípad odloženia platby

predpokladá úpravu, na základe ktorej sa opätovne upustí od predchádzajúceho zníženia základu dane podľa tohto ustanovenia?

II. [omissis]

Odôvodnenie

I.

- 1 Žalobkyňa a odporkyňa v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (ďalej len „žalobkyňa“) zdaňuje svoj obrat v režime dohodnutej odplaty v súlade s § 13 ods. 1 bodom 1 písm. a) Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“). V spornom roku 2012 poskytla žalobkyňa zdaniteľné sprostredkovateľské služby pre T-GmbH (ďalej len „GmbH“) na základe dohody o vyplatení odmeny zo 7. novembra 2012. Podľa tejto dohody GmbH (ako objednávateľ) žalobkyňu (ako poskytovateľa) poverila, aby pri uzatváraní zmluvy o predaji pozemku uzavretej v súvislosti s pozemkom v M konala ako sprostredkovateľ. V úvodných ustanoveniach tejto dohody sa uvádzalo, že zmluva o predaji pozemku bola už úradne overená a konštatovalo sa, že poskytovateľ v celom rozsahu splnil svoje povinnosti vyplývajúce z tohto poverenia. Ako protiplnenie si zmluvné strany dohodli, že objednávateľ zaplatí poskytovateľovi odmenu vo výške 1 000 000 eur s daňou z obratu. Dohodnutá odmena sa mala zaplatiť v piatich splátkach, vždy vo výške 200 000 eur s daňou z obratu. Splátky sa stali splatnými vždy v odstupe jedného roka, pričom prvá časť sumy sa stala splatnou 30. júna 2013. Objednávateľ sa zaviazal poskytnúť poskytovateľovi zábezpeku na zaplatenie splátok odmeny. V nasledujúcich rokoch vystavila žalobkyňa faktúry s uvedením príslušnej výšky dane pre jednotlivé časti odmeny v danom okamihu splatnosti, prijala zaplatenú odmenu a primerane ju zdanila.
- 2 Po vykonaní osobitnej kontroly dane z obratu sa žalovaný a navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (ďalej len „daňový úrad – FA“) domnieval, že žalobkyňa bola s ohľadom na poskytnutie sprostredkovateľských služieb v spornom roku povinná zdaňovať sprostredkovateľskú odmenu v celej výške. Námietku žalobkyne, že v rokoch 2013 až 2018 sa zaviazala poskytnúť ďalšie služby na podporu predaja a že povinnosť zaplatiť ročnú platbu vo výške 200.000 eur bola podmienená tým, že projekt sa bude vyvíjať určitým spôsobom, FA neprijal rovnako, ako doplnujúcu dohodu z 15. marca 2016, z ktorej vyplynulo poverenie na výkon činnosti tzv. hlavného makléra pri podpore predaja s odmenou vyplácanou na základe dosiahnutých výsledkov, to znamená, že poskytovateľ sprostredkuje objednávateľovi pozemok, ktorý je predmetom zmluvného vzťahu a prostredníctvom ďalšieho predaja aktívne podporí globálny projekt objednávateľa. FA preto zmenil výmer dane z obratu za rok 2012 rozhodnutím z 22. decembra 2016. Námietka nebola úspešná.
- 3 Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko, ďalej len „FG“) naopak žalobe [omissis] v prevažnej časti vyhovel. Žalobkyňa poskytla svoje sprostredkovateľské služby už v spornom roku, ako vyplýva z dohody o zaplatení odmeny. Na rozdiel od

názoru žalobkyne sa s ohľadom na doplňujúcu dohodu neuplatní odchylný výklad. Z tejto dohody nevyplýva, že v nej dohodnuté podmienky existovali už v čase uzavretia pôvodnej dohody o poskytnutí odmeny. S ohľadom na judikatúru Súdneho dvora (ďalej len „Súdny dvor“) týkajúcu sa smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) a judikatúru Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) sa však s výnimkou prvej splátky prijatej v nasledujúcom roku 2013 vychádza z domnienky o nevyožiteľnosti pohľadávky podľa § 17 ods. 2 bodu 1 a ods. 1 prvej vety UStG. Proti tomuto rozhodnutiu sa FA bráni svojim opravným prostriedkom „Revision“.

II.

4 1. Právny rámec

5 a) Právo Únie

Článok 63 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

6 Článok 64 ods. 1 tejto smernice znie:

„Ak sa iné dodanie tovaru ako dodanie, ktorého predmetom je nájom tovaru na isté obdobie alebo predaj tovaru s odloženou platbou podľa článku 14 ods. 2 písm. b), alebo poskytnutie služieb vyúčtováva postupne alebo platí postupne, toto dodanie alebo poskytnutie sa považuje za ukončené uplynutím obdobia, na ktoré sa toto vyúčtovanie alebo platby vzťahujú.“

7 Článok 66 prvý pododsek smernice znie:

„Odchylné od článkov 63, 64 a 65 môžu členské štáty stanoviť, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb daňová povinnosť vzniká v jednom z nasledovných okamihov:

- a) najneskôr v deň vyhotovenia faktúry;
- b) najneskôr v deň prijatia platby;
- c) ak sa faktúra nevyhotoví alebo ak sa vyhotoví neskoro, v stanovenej lehote po dni vzniku zdaniteľnej udalosti.“

8 Článok 90 tejto smernice znie:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.“

2. V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“

9 b) Vnútroštátne právo

§ 13 ods. 1 bod 1 UStG stanovuje

„Daň vzniká

1. v prípade dodaní alebo iných plnení

10 a) pri výpočte dane podľa dohodnutej odplaty (§ 16 ods. 1 prvá veta) uplynutím zdaňovacieho obdobia, v ktorom sa uskutočnili všetky plnenia. Platí to aj pre čiastočné plnenia. O čiastočné plnenia ide, keď sa odplata za určité časti plnenia, ktoré z hospodárskeho hľadiska možno rozdeliť, dohodne samostatne. Keď sa odplata alebo časť z nej vyberie skôr, ako sa uskutoční plnenie alebo jeho časť, daňová povinnosť vzniká v tejto súvislosti uplynutím zdaňovacieho obdobia, počas ktorého bola prijatá odplata alebo jej časť.

b) pri výpočte dane podľa prijatej odplaty (§ 20) uplynutím zdaňovacieho obdobia, keď bola odplata uhradená.“

11 § 17 UStG stanovuje:

„(1) Ak sa zmenil základ výpočtu zdaniteľného plnenia v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1, je podnikateľ, ktorý toto plnenie vykonal, povinný upraviť príslušnú výšku splatnej dane. ...

(2) Odsek 1 sa uplatní analogicky, ak

12 1. sa dohodnutá odplata za zdaniteľné dodanie, iné dodanie alebo za nadobudnutie v rámci Spoločenstva podliehajúce dani stala nevyhnutnou. Ak sa odplata zaplatí dodatočne, daňová povinnosť a odpočítanie dane sa opätovne upravujú.“

13 § 20 prvá veta UStG v znení relevantnom v priebehu sporného roku znela:

„Daňový úrad môže na žiadosť povoliť, aby podnikateľ,

14 1. ktorého celkový obrat (§ 19 ods. 3) nedosiahol v predchádzajúcom kalendárnom roku viac ako 500 000 eur [od 1.1.2020: 600.000 eur] alebo

2. ktorý je oslobodený od povinnosti viesť účtovníctvo a na základe ročných inventúr pravidelne zostavovať účtovné závierky alebo

3. ak transakcie uskutočňuje z činnosti v rámci slobodného povolania v zmysle § 18 ods. 1 bodu 1 Einkommensteuergesetz [zákon o dani z príjmu],

15 daň nepočítal podľa dohodnutej odplaty (§16 ods. 1 prvá veta), ale podľa zaplatenej odplaty.“

16 **2. O prvej prejudiciálnej otázke**

17 **a) Úvodné poznámky**

Súdny dvor vo svojom rozsudku baumgarten sports & more z 29. novembra 2018, C-548/17 (EU:C:2018:970[*omissis*]) rozhodol, že článok 63 smernice o DPH v spojení s článkom 64 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni záveru, aby zdaniteľná udalosť a splatnosť dane, ktoré sa týkajú služby sprostredkovania profesionálnych futbalových hráčov poskytovaných agentom, akou je služba vo veci samej, za ktorú dochádza k podmieneným splátkovým platbám v priebehu niekoľkých rokov po sprostredkovaní, vznikli k dátumu tohto sprostredkovania.

18 Na účely odôvodnenia poukázal Súdny dvor na to, že v prípade takýchto služieb, ktoré spočívajú v sprostredkovaní prestupu hráča na určitý počet sezón do klubu, za ktoré sa platí odmena v postupných podmienených splátkach počas viacerých rokov nasledujúcich po takomto sprostredkovaní hráča, ide o prípad, keď služby v zmysle článku 64 ods. 1 smernice o DPH odôvodňujú postupné vyúčtovanie alebo platbu (rozsudok Súdneho dvora baumgarten sports & more, EU:C:2018:970, bod 29 a nasl.[*omissis*]).

19 Senát konajúci vo veci sa vo svojom nadväzujúcom rozsudku priklonil k týmto úvahám a rozhodol, že podnikatelia sa v prípade odmeny splatnej v jednotlivých splátkach môžu odvolávať na priamy účinok článku 64 ods. 1 smernice o DPH ([*omissis*]) a toto rozhodnutie v tamojšom spore odôvodnil tým, že nie je podstatné, či ide o poskytovanie služieb viazané na určité obdobie, ako napríklad v prípade prenechania vecí do užívania. Naopak stačí, aby sa odmena za sprostredkovateľské služby poskytla v závislosti od trvácnosti sprostredkovaného výsledku (v tomto prípade: zotrvanie hráča v prijímajúcom klube počas zmluvne dohodnutého obdobia) [*omissis*].

20 **b) O spornej otázke**

21 aa) Vychádzajúc len zo samotného znenia článku 64 ods. 1 smernice o DPH by bolo možné na prvú právnu otázku, aj keď v tomto ohľade ide len o výnimku z článku 63 smernice o DPH, odpovedať kladne. V prejednávanej veci, keď ide o časovo obmedzené platobné nároky tak, ako v prípade dohody o splátkach, je poskytnutie služby v zmysle znenia tohto ustanovenia dôvodom pre postupné vyúčtovanie resp. platby.

22 bb) Senát má ďalej pochybnosti o výklade článku 64 ods. 1 smernice o DPH. Tieto pochybnosti vyplývajú z toho, že uvedené ustanovenie vylučuje zo svojej pôsobnosti uzavretie takej dohody o splátkach, ako v prebiehajúcom spore, pre prípad dodania formou splátkového predaja. Porovnateľnú vylučujúcu skutkovú

podstatu v súvislosti so službami, ako v spornom prípade, článok 64 ods. 1 smernice o DPH neobsahuje.

- 23 Uvedené by mohlo vyplývať z tej skutočnosti, že normotvorca Únie prostredníctvom článku 64 ods. 1 smernice o DPH prebral len v nezmenenej podobe právnú úpravu, ktorú obsahoval už článok 10 ods. 2 prvý pododsek druhá veta šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „smernica 77/388/EHS“) ešte pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice. Možno sa preto domnievať, že normotvorca v čase nadobudnutia účinnosti smernice 77/388/EHS nezvažoval prípad platby za služby v splátkach, o ktorom v tom čase za daných okolností nevedel, avšak takýto prípad by s ohľadom na jemu známe skutkové okolnosti rovnako, ako splátkový predaj v prípade dodaní, vylúčil z pôsobnosti článku 64 ods. 1 smernice o DPH.
- 24 Týmto spôsobom by sa zaručilo rovnaké zaobchádzanie s dodaniami a službami.
- 25 Okrem toho by doslovné uplatnenie článku 64 ods. 1 smernice o DPH mohlo viesť k neprimeranému obmedzeniu článku 63 smernice o DPH. Doslovný výklad článku 64 ods. 1 smernice o DPH by napokon v oblasti poskytovania služieb viedol k tomu, že by daňová povinnosť nevznikla v súlade s článkom 63 smernice o DPH v okamihu poskytnutia služby, ale až v okamihu zaplataenia príslušnej ceny v zmysle splnomocňujúceho ustanovenia článku 66 prvého pododseku písm. c) smernice o DPH.
- 26 cc) Ďalej je treba poukázať na to, že prejednáváný prípad sa môže z právneho hľadiska významne odlišovať od skutkových okolností vo veci „baumgarten sports & more“ (EU:2018:970[*omissis*]). Konanie vo veci „baumgarten sports & more“ (EU:2018:970[*omissis*]) sa totiž týkalo platobných nárokov, ktoré záviseli od splnenia podmienky, ktorou bolo v tomto prípade trvanie pracovnej zmluvy sprostredkovaného hráča v stanovených okamihoch. Splnenie tejto podmienky v predpokladanom okamihu bolo v čase poskytnutia sprostredkovateľských služieb neisté.
- 27 Na rozdiel od toho, v spornom prípade ide len o časové obmedzenie, nie však o podmienku, ktorej splnenie je neisté. Rovnako, ako v prípade splátkového predaja, bol teda platobný nárok v stanovenom okamihu istý. Zo zistení FG, ktoré sú pre senát [*omissis*] záväzné, vyplýva, že v prejednávanej veci nejde o taký prípad skutkových okolností, keď sa odmena za sprostredkovateľské služby poskytla v závislosti od trvácnosti resp. analogicky s ohľadom na dlhodobý charakter sprostredkovaného výsledku [*omissis*]. Na rozdiel od tvrdenia žalobkyne teda nejde ani o podmienku, ako v tomto prípade.
- 28 dd) Napokon je otázne, aký význam sa má pripísať odkazu v rozsudku *baumgarten sports & more* (EU:C:2018:970[*OMISSIS*]) na rozsudok Súdneho dvora *Asparuhovo Lake Investment Company* z 3. septembra 2015, C-463/14

(EU:C:2015:542, bod 49 a nasl. [*omissis*]). Konanie v tejto veci sa totiž týkalo poradenských služieb poskytovaných dlhodobo v priebehu dlhšieho časového obdobia, kým sprostredkovateľské služby sa neviažu na konkrétne obdobie, ale poskytnú sa jednorazovo v konkrétnom okamihu. Súdny dvor v tomto konaní potvrdil potrebu v zmysle článku 64 ods. 1 smernice o DPH v prípade, ak sa poradenské služby poskytujú zákazníkovi dlhodobo a príslušná odmena sa vypláca v opakujúcich sa paušálnych splátkach, a to bez ohľadu na to, či poskytovateľ počas tohto obdobia svojmu zákazníkovi skutočne poskytol poradenské služby. Uvedené by mohlo podporovať požiadavku podmienenia potreby postupných vyúčtovaní alebo platieb tým, že vyúčtované služby sa budú v najširšom zmysle vyznačovať „orientáciou do budúcnosti“ alebo „prenosným účinkom“.

- 29 Uvedené zodpovedá vnútroštátnemu pojmu čiastkové plnenie v zmysle § 13 ods. 1 bodu 1 písm. a) druhej a tretej vety UStG, ktorý vychádza z možnosti hospodárskeho rozdelenia plnenia, ako napríklad v prípade nájmu s mesačnými splátkami nájomného. Na tomto základe a na rozdiel od vyššie uvedenej judikatúry (pozri vyššie bo II.2.a) musí od samotného začiatku vylúčiť uplatnenie článku 64 ods. 1 smernice o DPH na sprostredkovateľské služby.

30 **c) Relevantnosť pre rozhodnutie vo veci**

Vnútroštátne právo neobsahuje nijakú právnu úpravu, ktorá by zodpovedala článku 64 ods. 1 smernice o DPH. Vznik daňovej povinnosti sa preto musí predpokladať už v okamihu poskytnutia služby v spornom roku. Toto ustanovenie by odporovalo vyššie uvedenému postupu, ak by sa malo vykladať v tom zmysle, že sa v rámci poskytovania služieb uplatní aj na dohody o platbe v splátkach.

31 **3. O druhej prejudiciálnej otázke**

32 **a) Úvodné poznámky**

Podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH sa základ dane najmä v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia po dodaní primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

- 33 Je otázne, aký význam sa má pri výklade tohto pojmu pripísať judikatúre Súdneho dvora, podľa ktorej „v oblasti dane z pridanej hodnoty pôsobia zdaniteľné osoby ako príjemcovia dane na účet štátu“ (rozsudok Súdneho dvora z 20. októbra 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25[*omissis*]). Súdny dvor vyložil túto funkciu „osôb, ktoré vyberajú daň na účet štátu a v prospech verejných financií“ v tom zmysle, že zdaniteľné osoby „sú povinné zaplatiť daň z pridanej hodnoty, hoci túto ako daň zo spotreby napokon znáša konečný spotrebiteľ“ (rozsudok Súdneho dvora Netto Supermarkt z 21. februára 2008, C-271/06, EU:C:2008:105 [*omissis*]).

34 **b) O spornej otázke**

S ohľadom na úlohu, ktorú zdaniteľnej osobe pripisuje vyššie uvedená judikatúra Súdneho dvora, možno podľa názoru senátu uplatnením článku 90 ods. 1 smernice o DPH predchádzať tomu, že zdaniteľná osoba bude nútená počas niekoľkých rokov predplatiť daň, ktorú je povinná zaplatiť za obdobie už poskytnutých služieb (v tomto ohľade pozri tretiu otázku rozhodnutia senátu o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania z 21. júna 2017 [*omissis*], na ktorú Súdny dvor nemusel odpovedať vo svojom rozsudku vo veci *baumgarten sports & more*, EU:C:2018, 970 [*omissis*]).

35 V spornom prípade je preto relevantné, či je zlučiteľné s úlohou príjemcu dane, aby sa v prípade služby, ktorú už poskytol 7. novembra 2012, vychádzalo pre tento rok zo vzniku daňovej povinnosti (v prípade zápornej odpovede na prvú otázku) bez toho, aby sa predpokladalo zníženie daňového základu aj napriek tomu, že sa odmena za takúto službu v súlade s dohodou uzavretou v tomto okamihu, poskytne formou jednotlivých platieb počas piatich rokov s prvou dobou splatnosti 30. júna 2013. Žalobkyňa by v takomto prípade predplatila daň v spornom roku, hoci k prijatiu protiplnenia by došlo až neskôr postupne v priebehu obdobia piatich rokov.

36 Senát pri tejto príležitosti preventívne poukazuje na tú skutočnosť, že vnútroštátne právo na základe § 17 ods. 2 bodu 1 vety 2 UStG zahŕňa ustanovenie, v zmysle ktorého sa po znížení v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH daňový základ opäť zvýši, ak sa platba uskutoční neskôr (v tomto ohľade pozri rozsudok Súdneho dvora z 23. novembra 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887[*omissis*]).

37 c) Relevantnosť pre rozhodnutie vo veci

Aj druhá otázka je relevantná pre rozhodnutie, pretože žalobe sa v prípade potvrdenia zníženia v zmysle článku 90 smernice o DPH musí vyhovieť.

38 4. O právnom základe návrhu

Predloženie návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa zakladá na článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

39 5. O prerušení konania

[*omissis*].