

Zadeva C-324/20

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

22. julij 2020

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

7. maj 2020

Tožena stranka in vlagateljica revizije:

Finanzamt B

Tožeča stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku:

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



BUNDESFINANZHOF (zvezno finančno sodišče, Nemčija)

SKLEP

V sporu

Finanzamt B (finančni urad B, Nemčija)

tožena stranka in vlagatelj revizije

proti

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

tožeča stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku

[...] (ni prevedeno)

zaradi davka na dodano vrednost za leto 2012

je peti senat

7. maja 2020 sklenil:

I z r e k

I. Sodišču Evropske unije se v predhodno odločanje predložita ti vprašanji:

1. Ali se pri opravljeni enkratni storitvi, ki se torej ne nanaša na obdobje, izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila v smislu člena 64(1) Direktive 2006/112/ES že na podlagi sporazuma o obročnem odplačevanju?

2. Podredno, če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali je treba šteti, da gre za neplačilo v smislu člena 90(1) Direktive 2006/112/ES, če se davčni zavezanec pri opravljanju storitve dogovori, da se ta plača v petih letnih obrokih, in je v nacionalnem pravu za primer poznejšega plačila določen popravek, s katerim se prejšnje zmanjšanje davčne osnove v skladu s to določbo ponovno odpravi?

II. [...] (ni prevedeno)

O b r a z l o ž i t e v

I.

- 1 Tožeča stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku (v nadaljevanju: tožeča stranka) svoje transakcije obdavčuje na podlagi dogovorjenih plačil v skladu s členom 13(1), točka 1(a), Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG). V spornem letu 2012 je za družbo T-GmbH (v nadaljevanju: družba) opravila obdavčljivo posredniško storitev na podlagi sporazuma o honorarju z dne 7. novembra 2012. V skladu z njim je družba (naročnik) tožeči stranki (izvajalec) naročila posredovanje v okviru prodajne pogodbe za zemljišče v M. Glede na preambulo sporazuma je bila prodajna pogodba za zemljišče že overjena in je bilo ugotovljeno, da je izvajalec obveznosti, ki so izhajale iz tega naročila, v celoti izpolnil. Za protidajatev je bilo dogovorjeno, da izvajalec od naročnika prejme honorar v višini 1.000.000 EUR skupaj z davkom na dodano vrednost. Dogovorjeni honorar naj bi se plačal v petih obrokih v višini 200.000 EUR skupaj z davkom na dodano vrednost. Obroki so zapadali v plačilo v enoletnih obdobjih in prvi obrok je bilo treba plačati 30. junija 2013. Naročnik je moral izvajalcu za plačilo honorarja zagotoviti jamstvo. V naslednjih letih je tožeča stranka ob posameznih datumih zapadlosti izdajala račune z izkazom davka za posamezne obroke, prejete in obdavčene v skladu s sporazumom.

- 2 Po izrednem pregledu v zvezi z davkom na dodano vrednost je tožena stranka in vlagatelj revizije (v nadaljevanju: finančni urad) menil, da mora tožeča stranka na osnovi posredniške storitve, ki je bila v spornem letu že opravljena, obdavčiti celoten honorar za posredovanje. Ugovora tožeče stranke, da mora v letih od 2013 do 2018 opraviti nadaljnje storitve trženja in da je letno plačilo v višini 200.000 EUR dolgovano pod pogojem, da se projekt ustrezno razvije, finančni urad ni upošteval, kot tudi ni upošteval dopolnilnega sporazuma z dne 15. marca 2016, v skladu s katerim se je sklenila tako imenovana pogodba o trženju s strani glavnega nepremičninskega posrednika s honorarjem za uspešnost, kar pomeni, da izvajalec zemljišče, ki je predmet pogodbe, posreduje naročniku in z aktivnim spremljanjem nadaljnega trženja podpira celostni projekt, ki ga za to zemljišče razvije naročnik. Zato je finančni urad z odločbo z dne 22. decembra 2016 spremenil odmero davka na dodano vrednost za leto 2012. Pritožbi ni bilo ugodeno.
- 3 Nasprotno pa je Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija) tožbi [...] (ni prevedeno) pretežno ugodilo. Tožeča stranka naj bi posredniške storitve opravila že v spornem letu, kakor izhaja iz sporazuma o honorarju. V nasprotju z mnenjem tožeče stranke naj drugačna razlaga v skladu z dopolnilnim sporazumom ne bi prišla v poštev. Iz njega naj ne bi izhajalo, da so dogovori, sklenjeni v njem, obstajali že ob sklenitvi prvotnega sporazuma o honorarju. Vendar naj bi ob upoštevanju sodne prakse Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče) v zvezi z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112/ES) in sodne prakse Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija, v nadaljevanju: BFH) z izjemo prvega zneska, prejetega v sledečem letu 2013, šlo za neizterljivost v skladu s členom 17(2), točka 1, in (1), prvi stavek, UStG. Zoper to je finančni urad vložil zahtevek za revizijo.

II.

4 **1. Pravni okvir**

5 **(a) Pravo Unije**

Člen 63 Direktive 2006/112/ES določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

6 Člen 64(1) te direktive določa:

„Če se izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila, se dobava blaga, razen tiste, ki predstavlja najem blaga za določeno obdobje ali prodajo blaga z odloženim plačilom iz točke (b) člena 14(2), ali opravljanje storitev šteje za zaključeno v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki računi ali plačila nanašajo.“

7 Člen 66, prvi pododstavek, te direktive določa:

„Z odstopanjem od členov 63, 64 in 65 lahko države članice določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane v enem od naslednjih trenutkov:

- (a) najkasneje ob izdaji računa;
- (b) najkasneje ob prejemu plačila;
- (c) če račun ni izdan ali je izdan kasneje, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka.“

8 Člen 90 te direktive določa:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

9 **(b) Nacionalno pravo**

Člen 13(1), točka 1, UStG določa:

„Davčna obveznost nastane:

(1) za dobave in druge storitve

10 (a) pri obračunu davka na podlagi dogovorjenih plačil (člen 16(1), prvi stavek) s potekom obračunskega obdobja, v katerem so storitve opravljene. To velja tudi za delne storitve. Te so podane, če se za nekatere dele ekonomsko deljive storitve dogovori ločeno plačilo. Če se plačilo ali del plačila prejme, preden je storitev ali delna storitev opravljena, obveznost plačila davka nastane s potekom obračunskega obdobja, v katerem je plačilo ali delno plačilo prejeto;

(b) pri obračunu davka na podlagi prejetih plačil (člen 20) s potekom obračunskega obdobja, v katerem so plačila prejeta.“

11 člen 17 UStG določa:

„1. Če se je davčna osnova za obdavčljivo transakcijo v smislu člena 1(1), točka 1, spremenila, mora podjetnik, ki je opravil to transakcijo, popraviti dolgovani znesek davka. [...]

2. Odstavek 1 se uporablja smiselno, če

12 (1) dogovorjenega plačila za obdavčljivo dobavo, drugo storitev ali obdavčljivo pridobitev znotraj Skupnosti ne bi bilo več mogoče izterjati. Če je

plačilo prejeto naknadno, se znesek davka in odbitek vstopnega davka ponovno popravita.“

- 13 Člen 20, prvi stavek, UStG je v različici za sporno leto določal:
- „Finančna uprava lahko na predlog dovoli, da podjetnik,
- 14 (1) čigar skupni promet (člen 19(3)) v preteklem koledarskem letu ni presegal 500.000 EUR [od 1. januarja 2020: 600.000 EUR] ali
- (2) ki je na podlagi člena 148 Abgabenordnung (davčni zakonik) oproščen obveznosti vodenja poslovnih knjig in pripravljanja rednih računovodskih izkazov na podlagi letnih inventur, ali
- (3) če opravlja transakcije v okviru dejavnosti kot član svobodnega poklica v smislu člena 18(1), točka 1, Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini),
- 15 davka ne obračunava na podlagi dogovorjenih (člen 16(1), prvi stavek), temveč na podlagi prejetih plačil.“
- 16 **2. Prvo vprašanje za predhodno odločanje**
- 17 **(a) Uvodne ugotovitve**
- Sodišče je v sodbi z dne 29. novembra 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, [...] (ni prevedeno)), razsodilo, da člen 63 Direktive 2006/112/ES v povezavi s členom 64(1) te direktive nasprotuje temu, da se za obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka, povezanega s storitvijo povezovanja igralcev profesionalnega nogometa s klubom, ki jo opravlja agent, kakršna je storitev v postopku v glavni stvari, ki je predmet obročnega in pogojnega odplačevanja več let po tej povezavi s klubom, šteje, da sta nastala že na dan te povezave.
- 18 Sodišče je to utemeljilo s tem, da se zdi, da v primeru storitve, ki zajema pogajanje zaradi povezovanja igralca s klubom za nekaj sezon ter je plačana z obročnim in pogojnim odplačevanjem več let po tej povezavi s klubom, gre za storitev, za katero se izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila v smislu člena 64(1) Direktive 2006/112/ES (sodba Sodišča baumgarten sports & more, EU:C:2018:970, točki 29 in 30, [...] (ni prevedeno)).
- 19 Senat, ki je odločal v zadevi, je v sodbi, ki je sledila, to potrdil in razsodil, da se lahko podjetniki pri storitvah posredovanja, ki se plačujejo po obrokih, sklicujejo na neposredno uporabo člena 64(1) Direktive 2006/112/ES [...] (ni prevedeno) in to za zadevni spor utemeljil s tem, da ni pomembno, ali kot na primer pri prepustitvi v uporabo obstaja storitev, ki se nanaša na obdobje. Nasprotno, zadostovalo naj bi, da se plača storitev posredovanja na podlagi stalnosti uspeha, do katerega je prišlo s posredovanjem (v zadevnem primeru: to, da igralec za

pogodbeno dogovorjeno obdobje ostane pri klubu, ki ga sprejme) [...] (ni prevedeno).

20 (b) Vprašanje spora

- 21 (aa) Če se izhaja iz samega besedila člena 64(1) Direktive 2006/112/ES, bi se na prvo pravno vprašanje lahko odgovorilo pritrdilno, čeprav gre pri tem zgolj za določbo o odstopanju od člena 63 Direktive 2006/112/ES. V obravnavanem primeru določitve roka za pravice do plačila, kakor je pri sporazumu o obročnem odplačevanju, se namreč za storitev v skladu z določbo izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila.
- 22 (bb) Vendar senat dvomi o razlagi člena 64(1) Direktive 2006/112/ES. Ti dvomi izhajajo iz tega, da ta določba sporazum o obročnem odplačevanju, kakršen je tudi v obravnavanem primeru, s področja uporabe izključuje v primeru dobave pri prodaji z odloženim plačilom. Člen 64(1) Direktive 2006/112/ES za storitve, kakršne so obravnavane, primerljive izključitve ne vsebuje.
- 23 Razlog za to bi lahko bil, da je zakonodajalec Unije s členom 64(1) Direktive 2006/112/ES zgolj brez spremembe prevzel določbo, ki je v členu 10(2), prvi pododstavek, drugi stavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (v nadaljevanju: Direktiva 77/388/EGS) obstajala že ob začetku veljavnosti te direktive. Zato bi se lahko domnevalo, da zakonodajalec ob začetku veljavnosti Direktive 77/388/EGS ni razmišljal o primeru obročnega odplačevanja storitev – ki mu takrat morda ni bil znan – vendar bi ta primer, če bi mu bil znan, tako kot prodajo z odloženim plačilom pri dobavah, iz področja uporabe člena 64(1) Direktive 2006/112/ES izključil.
- 24 S tem bi se dobave in storitve obravnavale enako.
- 25 Poleg tega bi lahko preveč dobesedna uporaba člena 64(1) Direktive 2006/112/ES povzročila pretirano omejevanje člena 63 Direktive 2006/112/ES. Dobesedna uporaba člena 64(1) Direktive 2006/112/ES bi namreč za področje storitev navsezadnje povzročila, da obveznost obračuna davka ne nastane, kot je določeno v členu 63 Direktive 2006/112/ES, ko je storitev opravljena, temveč šele v skladu s pooblastilom iz člena 66(1)(c) Direktive 2006/112/ES ob posameznem prejemu plačila.
- 26 (cc) Poudariti je treba tudi, da se obravnavani spor s pravnega vidika morda bistveno razlikuje od primera iz zadeve „baumgarten sports & more“ (EU:2018:970 [...] (ni prevedeno)). V zadevi „baumgarten sports & more“ (EU:2018:970 [...] (ni prevedeno)) je tako šlo za pravice do plačila, ki so bile odvisne od izpolnitve pogoja; v zadevnem primeru od tega, ali je v določenih trenutkih obstajala pogodba o zaposlitvi igralca, na katerega se je nanašalo posredovanje. Ali bo pogoj v določenem trenutku izpolnjen, je bilo ob opravljanju storitve posredovanja negotovo.

- 27 V obravnavanem primeru pa je določen zgolj rok, ni pa določen pogoj, katerega izpolnitev je negotova. Tako kot pri prodaji z odloženim plačilom je bilo torej gotovo, da bo v določenem trenutku pravica do plačila obstajala. Glede na ugotovitve Finanzgericht (finančno sodišče), ki zavezujejo senat [...] (ni prevedeno), ni šlo za položaj, v katerem bi bila posredniška storitev plačana na podlagi stalnosti – ali temu enakovredno trajnosti – uspeha, do katerega je prišlo s posredovanjem [...] (ni prevedeno). Zato v nasprotju s trditvijo tožeče stranke ni pogoja, kakršen je bil v tem primeru.
- 28 (dd) Nazadnje je vprašljivo, kakšen pomen je treba pripisati sklicevanju v sodbi Sodišča baumgarten sports & more (EU:C:2018:970 [...] (ni prevedeno)) na sodbo Sodišča z dne 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, točki 49 in 50 [...] (ni prevedeno)). V navedeni zadevi je namreč šlo za svetovalno storitev, ki se je stalno opravljala daljše obdobje, posredniška storitev pa se ne nanaša na obdobje, ampak se opravi enkrat in v določenem trenutku. Sodišče je v tem primeru pritrdilo razlog v smislu člena 64(1) Direktive 2006/112/ES, , kadar so svetovalne storitve stranki stalno na voljo in so plačane s periodičnimi pavšalnimi zneski – ne glede na to, ali je izvajalec v tem obdobju svoji stranki dejansko svetoval. To bi lahko govorilo v prid temu, da se izdajanje zaporednih računov ali izvrševanje zaporednih plačil pogojuje s tem, da se obračunane storitve v najširšem smislu „navezujejo na prihodnost“ ali „imajo posreden učinek“.
- 29 To ustreza nacionalnemu pojmu delne storitve iz člena 13(1), točka 1(a), drugi in tretji stavek, UStG, pri katerem gre za to, da je storitev ekonomsko deljiva, kot je na primer pri najemu s sporazumom o mesečni najemnini. Na tej osnovi je treba vnaprej odgovoriti, da se člen 64(1) Direktive 2006/112/ES za posredniške storitve v nasprotju z zgoraj navedeno sodno prakso (glej zgoraj točko II.2.(a)) ne uporablja.
- 30 **(c) Upoštevnost**
- Nacionalno pravo ne vsebuje določbe, ki bi ustrezala členu 64(1) Direktive 2006/112/ES. Zato je treba šteti, da je obveznost obračuna davka nastala že z opravljanjem storitve v spornem letu. Temu bi ta določba nasprotovala, če jo je treba razlagati tako, da se pri storitvah uporablja tudi za sporazume o obročnem odplačevanju.
- 31 **3. Drugo vprašanje za predhodno odločanje**
- 32 **(a) Uvodne ugotovitve**
- Na podlagi člena 90(1) Direktive 2006/112/ES se davčna osnova zlasti pri celotnem ali delnem neplačilu po dobavi ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.
- 33 Vprašljivo je, kakšen pomen ima pri razlagi te določbe sodna praksa Sodišča, v skladu s katero „na področju davka na dodano vrednost davčni zavezanci delujejo

kot pobiralci davka za državo“ (sodba Sodišča z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25 [...] (ni prevedeno))). Sodišče je to vlogo „pobiralcev davka za državo in v interesu državne blagajne“ razložilo tako, da so davčni zavezanci „zavezani plačati DDV, čeprav ga kot davek na porabo v končni fazi nosi končni porabnik“ (sodba Sodišča z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105 [...] (ni prevedeno))).

34 **(b) Vprašanje spora**

Glede na nalogo pobiralca davka, ki je davčnemu zavezancu naložena v skladu z zgoraj navedeno sodno prakso Sodišča, se po mnenju senata zdi mogoče, da se z uporabo člena 90(1) Direktive 2006/112/ES prepreči, da bi bil davčni zavezanec davek, ki ga že dolguje za obdobje opravljanja storitve, dolžan plačati več let vnaprej (v zvezi s tem glej tudi tretje vprašanje predložitvenega sklepa senata z dne 21. junija 2017 [...] (ni prevedeno), na katerega Sodišču v sodbi baumgarten sports & more, EU:C:2018:970 [...] (ni prevedeno), ni bilo treba odgovoriti).

35 Zato je za obravnavani primer pomembno, ali je združljivo z nalogo pobiralca davka, da se pri storitvi, ki je bila 7. novembra 2012 že opravljena, za to leto šteje, da je (v primeru nikalnega odgovora na prvo vprašanje) nastala davčna obveznost brez zmanjšanja davčne osnove, čeprav naj bi se ta storitev v skladu s sporazumom, ki je bil takrat sklenjen, plačala s petimi letnimi obroki, pri čemer je prvi v plačilo zapadel 30. junija 2013. Torej bi tožeča stranka v spornem letu davek plačala vnaprej, čeprav bi protidajatev prejela šele pozneje v obdobju petih let.

36 Pri tem senat iz previdnosti opozarja, da nacionalno pravo s členom 17(2), točka 1, drugi stavek, UStG vsebuje določbo, v skladu s katero se po zmanjšanju v smislu člena 90(1) Direktive 2006/112/ES davčna osnova ponovno poveča, če pride pozneje do plačila (v zvezi s tem glej sodbo Sodišča z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887 [...] (ni prevedeno))).

37 **(c) Upoštevnost**

Tudi drugo vprašanje je upoštevno, saj je treba tožbi ugoditi tudi v primeru potrditve zmanjšanja iz člena 90 Direktive 2006/112/ES.

38 **4. Pravna podlaga predloga**

Vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe Sodišču temelji na členu 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije.

39 **5. Prekinitev postopka**

[...] (ni prevedeno)