Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 1. července 2021 [1]

Věc C-324/20

Finanzamt B
proti
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Poskytování služeb – Jednorázové poskytnutí služby – Platba rozložená v čase – Směrnice 2006/112/ES – Článek 63 – Vznik daňové povinnosti – Článek 64 odst. 1 – Pojem ‚poskytnutí služby, které vede k postupným platbám' – Článek 90 odst. 1 – Snížení základu daně – Pojem ‚nezaplacení ceny' "

Úvod

1. Na základě zásady hospodářské svobody a smluvní volnosti si hospodářské subjekty na trhu svobodně určují své smluvní vztahy, a to jak pokud jde o poskytovaná plnění, tak pokud jde o úplatu za ně. Musí však při tom brát v úvahu podmínky, za nichž vykonávají činnost, a to nejen podmínky hospodářské povahy, ale rovněž právní povahy, včetně daňové. Problémy, které může způsobit nezohlednění těchto podmínek, ilustruje projednávaná věc.

2. Konkrétně se v ní jedná o to, zda a do jaké míry má skutečnost, že úhrada za plnění podléhající dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH") je rozložena do několika splátek, vliv na okamžik vzniku povinnosti osoby povinné k dani zaplatit tuto daň.

[1] Původní jazyk: polština.

Právní rámec

Unijní právo

3. Článek 63 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [2] stanoví:

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

4. Článek 64 odst. 1 této směrnice však zní:

„[…] poskytnutí služby, které vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, se považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterým se tyto zálohy nebo platby vztahují.“

5. Článek 66 písm. b) uvedené směrnice stanoví:

„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:

[…]

b) nejpozději přijetím platby;

[…]“

6. Podle článku 73 této směrnice platí:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

7. Konečně čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„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.“

Německé právo

8. Směrnice 2006/112 byla do německého práva provedena ustanoveními Umsatzsteuergesetz [3] (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“).

[2] Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

[3] Konsolidované znění: BGBl. 2005, I, s. 386.

9. Ustanovení § 13 odst. 1 bodu 1 tohoto zákona stanoví:

„Daňová povinnost vzniká:

1. při dodání zboží a poskytnutí služeb

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,

[…]“

10. Podle § 17 UStG:

„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

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.

[…]“

11. Konečně § 20 první věta UStG, ve znění platném v dotčeném daňovém roce, stanovil:

„Finanční úřad může na žádost povolit podnikateli,

1) jehož celkový obrat (§ 19 odst. 3) v předchozím kalendářním roce nepřesáhl 500 000 eur, nebo

2) který je […] osvobozen od povinnosti vést účetnictví a sestavovat na základě pravidelných ročních inventur účetní závěrky, nebo

3) který dosahuje obratu z důvodu výkonu svobodného povolání […],

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

Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

12. X-Beteiligungsgesellschaft mbH, společnost založená podle německého práva (dále jen „X“), je v Německu osobou povinnou k DPH.

13. Během daňového roku 2012 poskytovala společnost X společnosti T-GmbH (dále jen „T“) zprostředkovatelské služby za účelem prodeje nemovitostí druhou uvedenou společností. Jak vyplývá ze smlouvy o úplatě uzavřené mezi uvedenými společnostmi dne 7. listopadu 2012, X již v okamžiku uzavření této smlouvy uskutečnila všechna plnění, která byla povinna plnit.

14. Z této smlouvy rovněž vyplývá, že odměna za uvedené zprostředkovatelské služby byla stanovena ve výši 1 000 000 eur navýšené o DPH, splatná v pěti splátkách ve výši 200 000 eur navýšených o DPH. Tyto splátky měly být uhrazeny každoročně od dne 30. června 2013. Po uplynutí lhůty splatnosti pro každou splátku vystavila X fakturu a odvedla dlužnou DPH.

15. Rozhodnutím ze dne 22. prosince 2016 příslušný finanční úřad rozhodl, že k poskytnutí služby společností X společnosti T došlo v plném rozsahu v průběhu roku 2012 a že X měla tehdy povinnost odvést celou DPH z poskytnutého plnění.

16. Tato společnost podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k příslušnému Finanzgericht (finanční soud, Německo). Tento soud žalobě vyhověl a rozhodl, že je sice pravda, že k poskytnutí služby došlo v průběhu roku 2012, ale že částka protiplnění za toto plnění, s výjimkou první splátky zaplacené dne 30. června 2013, musí být považována za nezaplacenou ve smyslu § 17 UStG a čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112. Podle tohoto soudu použití těchto ustanovení umožňuje zabránit tomu, aby byla X povinna zaplatit DPH v plné výši před tím, než obdrží celé protiplnění za poskytnuté služby.

17. Finanční úřad podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu. Za těchto okolností se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru 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?“

18. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru doručena dne 22. července 2020. Písemná vyjádření předložily X, německá vláda, jakož i Evropská komise. Soudní dvůr rozhodl, že se nebude konat jednání.

Analýza

Úvodní poznámky

Ke skutkovým zjištěním

19. Předkládající soud se v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci opírá o skutková zjištění soudu prvního stupně, podle nichž má služba poskytnutá v rámci dotčeného plnění jednorázovou povahu a byla v celém rozsahu uskutečněna společností X v průběhu roku 2012, takže se úplata ve výši 1 000 000 eur navýšená o DPH týkala plnění uskutečněných v plném rozsahu v roce 2012.

20. Společnost X však toto zjištění zpochybňuje. Podle ní smlouva se společností T zahrnovala dodatečné služby, zejména v oblasti poradenství, které měly být poskytnuty během následujících let za další tranše dohodnuté úplaty. Podle této společnosti tak odměna za služby, které poskytla v průběhu roku 2012, obsahovala pouze částku obdrženou dne 30. června 2013. Společnost X se zejména dovolává své dodatečné výkladové smlouvy se společností T ze dne 15. března 2016 a rozhodnutí Finanzgericht (finanční soud) o organizaci řízení ze dne 23. září 2020, které X přiložila ke svému písemnému vyjádření. Předběžné otázky v projednávané věci jsou tedy podle společnosti X hypotetické.

21. Je však třeba mít na paměti, že v rámci řízení o předběžné otázce je Soudní dvůr v zásadě vázán skutkovými zjištěními předkládajícího soudu [4]. V projednávaném případě se však tato zjištění *prima facie* nejeví jako chybná. Konkrétně rozhodnutí ze dne 23. září 2020 bylo přijato až poté, co předkládající soud vydal usnesení o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci. Rovněž bylo vydáno v samostatném řízení týkajícím se daně z příjmu společnosti X za daňový rok 2012. Posouzení skutkového stavu se přitom může lišit, pokud jde o určení příjmů pro účely daně z příjmů právnických osob nebo pokud jde o daňové povinnosti v oblasti DPH.

22. V souvislosti s předcházejícími úvahami se domnívám, že Soudní dvůr musí na předběžné otázky v projednávané věci odpovědět na základě skutkových zjištění učiněných předkládajícím soudem (nebo též učiněných soudem prvního stupně a přijatých předkládajícím soudem).

K předběžným otázkám

23. Předkládající soud pokládá v projednávané věci dvě předběžné otázky. První se týká výkladu pojmu „poskytnutí služby, které vede k postupným platbám“ ve smyslu čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112. Naproti tomu se druhá otázka týká toho, zda se v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, může jednat o „nezaplacení ceny“ ve smyslu čl. 90 odst. 1 této směrnice. Použití posledně uvedeného ustanovení nepodléhá výkladu čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112; k nezaplacení ceny může dojít rovněž u poskytnutí služby, které vede k postupným platbám. Kladná odpověď na druhou předběžnou otázku by naopak učinila první otázku bezpředmětnou. Začnu tedy touto druhou otázkou.

[4] Je pravda, že jsem nedávno měl možnost zpochybnit přesnost zjištění téhož předkládajícího soudu jako v projednávané věci [moje stanovisko ve věci XY (fakultativní snížení daně), C-100/20, EU:C:2021:387]. Nešlo však o skutkové okolnosti jako takové, ale o jejich klasifikaci z hlediska unijního práva.

Ke druhé předběžné otázce

24. Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že v situaci, kdy se osoba povinná k dani v okamžiku poskytnutí služby jednorázové povahy dohodla na rozložení úplaty za tuto službu na postupné splátky, může být nezaplacení ceny ve smyslu tohoto ustanovení konstatováno, pokud jde o splátky následující po první splátce, a v důsledku toho snížit daňový základ, s možností jeho následného opětovného zvýšení po zaplacení dalších splátek. Zdá se, že tato otázka vyplývá ze skutečnosti, že takové řešení přijal soud prvního stupně ve věci v původním řízení, aby se zabránilo tomu, aby osoba povinná k DPH musela zaplatit splatnou DPH před tím, než obdrží platbu za poskytnutou službu.

25. X navrhuje odpovědět na tuto otázku kladně, zatímco německá vláda a Komise navrhují na tuto otázku odpovědět záporně.

26. Ztotožňuji se s tímto druhým názorem.

27. DPH se vypočte úměrně k základu daně [5], který je definován jako „vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat […] za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby“ [6]. Výše tohoto základu daně se určí v okamžiku vzniku daňového dluhu, tedy v případě poskytování služeb v okamžiku poskytnutí služby.

28. Naproti tomu, dojde-li po vzniku daňové povinnosti ke snížení částky, kterou má osoba povinná k dani obdržet jako platbu za poskytnutou službu, základ daně se rovněž přiměřeně sníží, a tudíž i výše dluhu osoby povinné k dani z titulu dlužné daně [7]. Může se přitom jednat jak o snížení v úžším slova smyslu, tak o „vynulování“, tedy o úplný zánik daňového základu a odpovídající daňové povinnosti. K takové změně může dojít jak v důsledku změny nebo ukončení smluvního vztahu mezi stranami transakce podléhající zdanění, tak z důvodu nesplnění platební povinnosti smluvním partnerem osoby povinné k dani.

29. Povinnost snížit základ daně a s tím související daňové povinnosti, která je uvedena v uvedeném ustanovení, je vyjádřením zásady, podle které je základ DPH tvořen protiplněním, které osoba povinná k dani skutečně získala nebo má získat za zdanitelné poskytnutí služby [8].

30. Tento cíl čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 znamená, že se toto ustanovení použije pouze v případě, že částka, kterou má osoba povinná k dani získat jako odměnu za poskytnuté plnění, je snížena. Naproti tomu, není-li tato částka snížena, není důvod ke snížení základu daně, takže se uvedené ustanovení nepoužije. Tak je tomu například v případě, kdy se strany zdanitelného plnění dohodnou nikoli na snížení protiplnění, ale pouze na splátkovém kalendáři nebo odkladu termínu platby.

31. Je pravda, že v případě nezaplacení ceny ze strany smluvního partnera osoby povinné k dani nemusí mít snížení částky, kterou má získat osoba povinná k dani, konečnou povahu, jelikož v případě neexistence změny smluvního vztahu mezi stranami zůstává osoba povinná k dani věřitelem z titulu nezaplacené úplaty a může ji v budoucnu získat [9]. Přetrvává tedy nejistota

[5] Článek 1 odst. 2 směrnice 2006/112.

[6] Článek 73 směrnice 2006/112.

[7] Článek 90 odst. 1 směrnice 2006/112.

[8] Rozsudek ze dne 12. října 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, bod 26).

[9] Rozsudek ze dne 12. října 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, bod 29).

ohledně konečné povahy snížení základu daně. Z tohoto důvodu také čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112 ponechává použití odstavce 1 tohoto článku v případě nezaplacení ceny na uvážení členských států [10].

32. To však nemění nic na tom, že v případě odkladu zaplacení úplaty nebo jejího rozložení na splátky určitě částka, kterou musí poplatník z tohoto titulu *získat*, *nepodléhá* snížení [11]. Není tedy ani důvod ke snížení základu daně.

33. Čím více souhlasím s tvrzením německé vlády, že každé snížení úplaty, kterou má osoba povinná k dani obdržet za zdanitelné poskytnutí služby, se týká situací, které nastaly *po* uskutečnění plnění, jehož se poskytnutí služby týká, tím více mám za to, že tento aspekt není zásadní pro odpověď na tuto předběžnou otázku. V tomto ohledu je totiž zásadní okolnost, aby rozložení zaplacení úplaty nezpůsobilo změnu výše částky, kterou má daňový poplatník z této úplaty získat, a tedy i daňového základu tohoto plnění.

34. V souvislosti s předcházejícími úvahami je tedy podle mého názoru třeba vykládat čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 v tom smyslu, že v situaci, kdy se osoba povinná k dani poskytující jednorázovou službu dohodla s příjemcem služby na rozložení úplaty na splátky, nedochází k nezaplacení ceny ve smyslu tohoto ustanovení.

35. Mimoto, jak poznamenává německá vláda, v souladu s čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 ke snížení základu daně podle tohoto ustanovení dochází za podmínek stanovených členskými státy. Odstavec 2 tohoto článku umožňuje členským státům, aby jej vůbec nepoužily na případ nezaplacení ceny. V souladu s § 17 odst. 1 UStG dojde v případě nezaplacení ceny ke snížení základu daně pouze tehdy, pokud se úplata stane nevymahatelnou. Tak tomu není v případě rozložení úplaty na splátky. Ani německé právo, které je v tomto ohledu v souladu se směrnicí 2006/112, neumožňuje použití prováděcích ustanovení článku 90 této směrnice v případě rozložení platby úplaty za zdanitelné plnění na splátky.

K první předběžné otázce

36. Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je určení, zda čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na plnění zahrnující jednorázové poskytnutí služby, za které osoba povinná k dani pobírá úplatu rozloženou na splátky.

37. Tato otázka vychází ze skutkového zjištění předkládajícího soudu, podle něhož měla služba dotčená ve sporu v původním řízení jednorázovou povahu a byla zcela uskutečněna během daňového roku 2012 [12]. Na tom rovněž zakládám níže uvedenou analýzu této otázky.

K výkladu čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112

38. K připomenutí, podle čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 se poskytnutí služby, které vede k postupným platbám, považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterým se tyto platby vztahují. Odpověď na předběžnou otázku tedy vyžaduje výklad pojmu „poskytnutí služby, které vede k postupným platbám“ ve smyslu tohoto ustanovení.

[10] Rozsudek ze dne 12. října 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, body 28 a 29).

[11] Jak správně zdůrazňuje německá vláda, o nezaplacení ceny by bylo možno uvažovat pouze v případě nezaplacení splátky v době její splatnosti. To však nelze předem předpokládat.

[12] Viz bod 19 tohoto stanoviska.

39. Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, mám za to, že znění dotčeného ustanovení samo o sobě neposkytuje jednoznačnou odpověď na tuto otázku.

40. Článek 64 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být naproti tomu vykládán ve světle článku 63 této směrnice. Podle uvedeného ustanovení dochází ke skutečnosti, která vede k vzniku daňové povinnosti, a DPH se stane vymahatelnou v okamžiku, kdy je služba, která je předmětem plnění, poskytnuta.

41. Článek 63 směrnice neupřesňuje, jaká událost má být považována za okamžik poskytnutí služby. To podle mého názoru znamená, že unijní normotvůrce zde zvolil hmotněprávní přístup, to znamená, že je třeba zohlednit okamžik skutečného poskytnutí služby, jak je případně vymezen skutkovými zjištěními finančních úřadů nebo soudu.

42. Článek 64 odst. 1 uvedené směrnice tak podle mého názoru nepředstavuje odchylku od jejího článku 63, pokud jde o určení okamžiku vzniku daňové povinnosti, ale pouze jeho doplnění a vysvětlení situací, které mohou vyvolávat pochybnosti. Toto ustanovení totiž upřesňuje, jaký okamžik je třeba považovat za okamžik poskytnutí služby, který se váže s platbou rozloženou v čase. Za tento okamžik se konkrétně považuje uplynutí lhůty k zaplacení této platby.

43. Nicméně logicky je takové konvencionální určení okamžiku poskytnutí služby obecně nezbytné pouze v případě poskytnutí služby, jejichž okamžik plnění je obtížné jednoznačně určit na základě samotných skutečností, zejména proto, že právní vztah mezi stranami transakce a plnění, které je jeho předmětem, mají trvající povahu. V takové situaci se má za to, že plnění trvalo tak dlouho, dokud trvá povinnost platby za ně.

44. Naproti tomu není třeba rozšířit použití čl. 64. odst. 1 směrnice 2006/112 na situace, kdy lze snadno zjistit okamžik poskytnutí služby, zejména pokud má poskytnutí služby jednorázovou povahu a pokud existuje přesný okamžik umožňující určit ukončení jejího poskytnutí podle smluvního vztahu mezi stranami dotčené transakce. Takové rozšíření působnosti uvedeného ustanovení by totiž znamenalo, že toto ustanovení určuje událost vedoucí ke vzniku daňové povinnosti způsobem odporujícím výslovnému znění článku 63 této směrnice.

45. Systematický výklad čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 tedy především s ohledem na článek 63 této směrnice hovoří ve prospěch záporné odpovědi na první předběžnou otázku. V podstatě zde souhlasím s úvahami Komise k této otázce.

46. Mimoto, jak správně uvádí německá vláda, opačný výklad uvedeného ustanovení by znamenal, že strany plnění mohou volně manipulovat s okamžikem vzniku daňové povinnosti tím, že by odpovídajícím způsobem stanovily lhůtu k zaplacení ceny za dodání zboží nebo poskytnutí služby. Soudní dvůr již přitom měl příležitost konstatovat, že záměrem unijního normotvůrce bylo harmonizovat co možná nejvíce okamžik vzniku daňové povinnosti ve všech členských státech za účelem zajištění jednotného výběru DPH[13]. Cíl zajistit jednotný výběr daně se týká nejen všech členských států, ale rovněž všech plnění téže povahy, nezávisle na druhořadých rozdílech, jako je způsob zaplacení úplaty. To vyžaduje zásada rovného zacházení a zajištění nenarušené hospodářské soutěže.

[13] Rozsudek ze dne 2. května 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, bod 22).

47. Vznik a výše daňové povinnosti, pokud jde o DPH, totiž závisí pouze na třech faktorech: povaze poskytnutého plnění, která určuje, zda je zdanitelné a jakou saznou je zdaněno; výše úplaty, čili základu daně; respektive okamžiku poskytnutí služby, který je obecně stejný jako okamžik vzniku daňové povinnosti. Naproti tomu okamžik zaplacení uvedené úplaty nepatří v systému DPH mezi faktory, které jsou z hlediska zdanění relevantní.

48. Tyto závěry nejsou zpochybněny judikaturou Soudního dvora citovanou předkládajícím soudem, jakož i společností X v jejím vyjádření, zejména rozsudky Asparuhovo Lejk Inwestmynt Company[14] a baumgarten sports & more[15]. Základem pro použití čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 v těchto věcech byla totiž trvalá a časově rozsáhlá povaha právního vztahu mezi stranami transakce, přičemž povinnosti kontinuální povahy byly nejen na straně příjemce služby, ale i poskytovatele služby, a samotná platba sjednané úplaty závisela na výkonu těchto povinností[16]. Podle skutkových zjištění předkládajícího soudu v projednávané věci tomu tak přitom není ve věci v původním řízení, jejímž předmětem je zdanění jednorázového poskytnutí služby, které bylo v celém rozsahu uskutečněno v určitém okamžiku a za které má poskytovatel služeb bezpodmínečně obdržet úplatu v plné výši.

49. S ohledem na výše uvedené souhlasím s Komisí, že výraz „poskytnutí služby, které vede k postupným […] platbám“ použitý v čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 je třeba chápat tak, že se vztahuje na plnění, která ze své povahy vyžadují rozložení platby úplaty v čase nebo platby ve splátkách, a to z důvodu jejich nejednorázové povahy.

50. Toto ustanovení tedy musí být vykládáno v tom smyslu, že se nepoužije na poskytnutí plnění zahrnující jednorázové poskytnutí služby, za které osoba povinná k dani pobírá úplatu rozloženou na splátky.

K otázce vztahu mezi povinností zaplatit dlužnou daň a získáním úplaty za zdanitelné poskytnutí služby

51. Jak předkládající soud ve svém písemném vyjádření, tak X ve svém písemném vyjádření tvrdí, že v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, kdy platba úplaty za jednorázové plnění byla rozložena na splátky, které mají být zaplaceny během delšího období (v daném případě po dobu pěti let), přičemž DPH je splatná při platbě každé splátky, je osoba povinná k dani nucena po delší dobu financovat DPH v plné výši, i když ještě od příjemce služby neobdržela platbu.

52. Jak jsem uvedl v návrhu odpovědi na druhou předběžnou otázku, v projednávané věci nepředstavuje použití článku 90 směrnice 2006/112 správné řešení pro tento problém. Stejně tak ho podle mého názoru nepředstavuje použití čl. 64 odst. 1 této směrnice.

[14] Rozsudek ze dne 3. září 2015 (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] Rozsudek ze dne 29. listopadu 2018 (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] Viz rozsudky ze dne 3. září 2015, Asparuhovo Lejk Inwestmynt Company (C-463/14, EU:C:2015:542, body 47 a 49); ze dne 29. listopadu 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, body 30 a 31).

53. Jak jsem již uvedl výše, vznik povinnosti k DPH není v zásadě podmíněn získáním protiplnění osobou povinnou k dani za její zdanitelné poskytnutí služby. Může vzniknout rovněž před zaplacením této úplaty. Soudní dvůr již měl příležitost tuto skutečnost výslovně zdůraznit ve své judikatuře [17].

54. V situaci, kdy je neplacení úplaty stanovené smlouvou mezi stranami zdanitelné transakce trvalé povahy, například v důsledku výpovědi nebo změny této smlouvy, nebo je nezávislé na vůli osoby povinné k dani, jako v případě nezaplacení ceny smluvní stranou, použije se článek 90 směrnice 2006/112 a dochází k odpovídajícímu snížení základu daně, a tudíž výše daňové povinnosti.

55. Naproti tomu v případě, kdy je v rámci zdanitelného poskytnutí služby stanoven odklad platby úplaty nebo její rozložení na splátky, rozhoduje o způsobu výkonu své hospodářské činnosti osoba povinná k dani při plné znalosti povinností, včetně daňových povinností, které jsou spojené s výkonem této činnosti. Na její vůli záleží, zda souhlasí s rozložením platby úplaty v čase a za jakých podmínek.

56. V takovém případě může být řešením buď vyměření a výběr celé dlužné DPH při první splátce, nebo použití této první splátky k zaplacení této daně [18]. Osoba povinná k dani tedy není povinna použít své vlastní finanční zdroje k zaplacení daně.

57. Pokud jde o argument společnosti X, podle kterého zaplacení celé DPH splatné po získání první splátky protiplnění neponechává osobě povinné k dani v souvislosti s uskutečněným plněním zisk, ba ji dokonce připravuje o prostředky k pokrytí nákladů za poskytnuté služby, stačí uvést, že zdanění DPH nezávisí na výsledcích hospodářské činnosti osoby povinné k dani [19]. Tato daň se vztahuje rovněž na poskytnutí služby, která nepřinášejí zisk, dokonce i na taková, která vedou ke ztrátám. Hospodářským subjektům, a nikoliv systému DPH přísluší zajistit rentabilitu jejich hospodářské činnosti.

58. Ve věci v původním řízení může hlavní problém vyplývat ze způsobu, jakým X vystavila faktury týkající se dotčeného poskytnutí služby. Podle údajů uvedených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce tato společnost vystavila zvláštní fakturu za každou splátku úplaty, včetně DPH na tuto splátku. Předkládající soud neuvádí, zda finanční úřady ve věci v původním řízení takový způsob fakturace zpochybnily. S ohledem na ustanovení směrnice 2006/112 se však nejeví jako správný.

59. Směrnice 2006/112 v hlavě XI definuje povinnosti osob povinných k dani. Článek 220 této směrnice jim ukládá povinnost ujistit se, že mimo jiné v případě poskytnutí služby jiným osobám povinným k dani byla vystavena faktura. Článek 226 této směrnice podrobně upravuje údaje, které musí být uvedeny na faktuře. K nim patří zvláště: rozsah a druh poskytnuté služby (bod 6), den, kdy bylo uskutečněno poskytnutí služby (bod 7), základ daně (bod 8), jakož i výši DPH, jež má být odvedena (bod 10).

[17] „[…] podle článku 63 […] směrnice [2006/112] vzniká daňová povinnost dodáním zboží nebo poskytnutím služby, tedy při uskutečnění daného plnění, a to nezávisle na otázce, zda již bylo zaplaceno protiplnění, které je za toto plnění dlužné. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb musí tedy správci daně odvést DPH, ačkoli od svého zákazníka dosud neobdržel odpovídající platbu za uskutečněné plnění“. Proto „[…] podle systému zavedeného směrnicí 2006/112 dochází ke vzniku povinnosti k DPH, jakož i ke vzniku a uplatnění nároku na odpočet v zásadě nezávisle na skutečnosti, zda za plnění již bylo uhrazeno dlužné protiplnění“ (rozsudek ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko, C-274/10, EU:C:2011:530, body 46 a 48).

[18] Podle informací poskytnutých společností X v původním řízení výše první splátky obdržené touto společností překročila částku DPH dlužné z dotyčného poskytnutí služby.

[19] Podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 „ ‚[o]sobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“.

60. Jak již měl Soudní dvůr příležitost zdůraznit, povinné údaje uvedené na faktuře, mezi něž patří zejména druh poskytnutých služeb a datum jejich poskytnutí, mají finančním úřadům umožnit mimo jiné kontrolu zaplacení dlužné daně [20]. Tyto informace tedy musí co nejpřesněji odpovídat skutečnému stavu. Zvláště by jednorázové poskytnutí služby nemělo být předmětem mnoha faktur vystavených v dlouhých časových odstupech, a to i když kromě toho všechny prvky, zejména celková výše splatné DPH, odpovídají skutečnosti.

61. Kdyby ve věci v původním řízení X vystavila jedinou správnou fakturu zahrnující celý základ daně u dotčeného poskytnutí služby a celkovou částku splatné DPH, jakož i datum poskytnutí služby, umožnilo by jí to správně určit daňové povinnosti, které jí přísluší, a řádně stanovit její právní vztah s příjemcem služeb, pokud jde o způsob platby úplaty.

62. Naproti tomu je pravda, jak uvádí předkládající soud ve svém rozhodnutí, že Soudní dvůr nejednou osoby povinné k dani označuje za „příjemce“ DPH ve prospěch státu [21]. To však v žádném případě neznamená, že úloha osob povinných k dani *se omezuje* na úlohu příjemců daně. Článek 193 směrnice 2006/112 definuje osoby povinné k dani jako osoby povinné *odvést* DPH [22]. Žádné ustanovení směrnice ani žádné rozhodnutí Soudního dvora přitom nepoukazují na to, že by tato povinnost byla podmíněna předchozím získáním částky daně účtované osobou povinnou k dani v pozdější fázi obratu [23].

63. Článek 66 písm. b) směrnice 2006/112 členským státům umožňuje, aby stanovily, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost nejpozději přijetím platby [24]. Jedná se však o odchylku od obecných pravidel obsažených v článcích 63, 64 a 65 této směrnice, je fakultativní a musí se týkat určitých plnění nebo kategorií osob povinných k dani a nemít obecnou povahu. Samotná existence takové možnosti nepřímo potvrzuje, že pokud jde o zásadu vymahatelnosti DPH, není podmíněna tím, že osoba povinná k dani získá platbu za zdanitelné poskytnutí služby.

64. Jak přitom správně tvrdily německá vláda a Komise, výklad čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112, jak ho prosazuje X, podle kterého samo rozložení zaplacení úplaty na splátky umožňuje opravit vznik daňové povinnosti při splatnosti těchto splátek, by zbavilo ustanovení čl. 66 písm. b) této směrnice ve značné míře jeho smyslu.

65. Argumenty týkající se nezbytnosti platby daně před tím, než osoba povinná k dani získá celou úplatu, tedy nemění závěr uvedený v bodě 50 tohoto stanoviska.

[20] Rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 26, 27, 29, 30).

[21] Viz zejména rozsudky ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23).

[22] S výhradou situace, kdy podle zvláštních ustanovení jsou povinny ji platit jiné osoby.

[23] To je jasně patrné například v rozsudku ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), citovaném předkládajícím soudem, kde Soudní dvůr výslovně činí povinnost zaplatit daň závislou na ukončení poskytnutí služby, ale ne na přijetí platby.

[24] Tuto možnost stanoví § 13 odst. 1 bod 1 písm. b) UStG ve spojení s jeho § 20, ale ten se v původním řízení nepoužije.

Závěry

66. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) odpověděl takto:

„1) Článek 64 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se nepoužije na plnění zahrnující jednorázové poskytnutí služby, za které osoba povinná k dani získá úplatu rozloženou na splátky.

2) Článek 90 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v situaci, kdy se osoba povinná k dani poskytující jednorázovou službu dohodla s příjemcem služby na rozložení úplaty na splátky, nedochází k nezaplacení ceny ve smyslu tohoto ustanovení.“