Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 1. srpnja 2021.[1]

Predmet C-324/20

Finanzamt B
protiv
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezi – Porez na dodanu vrijednost – Isporuka usluga – Jednokratna isporuka – Obročno plaćanje – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 63. – Obveza obračuna poreza – Članak 64. stavak 1. – Pojam transakcija koje uzrokuju niz plaćanja – Članak 90. stavak 1. – Smanjenje oporezivog iznosa – Pojam neplaćanja”

Uvod

1. U skladu s načelima slobode poduzetništva i slobode ugovaranja, sudionici na tržištu slobodno oblikuju svoje ugovorne odnose, kako u pogledu izvršenih usluga tako i u pogledu naknada za te usluge. Međutim, moraju uzeti u obzir uvjete u kojima posluju i to ne samo gospodarske, nego i pravne, uključujući porezne. U ovom su predmetu prikazani problemi do kojih može doći kada se ti uvjeti ne uzmu u obzir.

2. Konkretno, u ovom je predmetu riječ o tome utječe li i u kojoj mjeri činjenica da je plaćanje naknade za transakciju koja se oporezuje porezom na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) raspodijeljeno na obroke, na trenutak u kojem nastaje obveza poreznog obveznika da plati taj porez.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Članak 63. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2] glasi:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

[1] Izvorni jezik: poljski

[2] SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

4. Međutim, u skladu s člankom 64. stavkom 1. te direktive:

„Kada uzrokuje niz izvoda iz računa ili niz plaćanja, […] isporuka usluga, [smatra] se završen[om] prilikom isteka razdoblja na koja se takvi izvodi iz računa ili plaćanja odnose."

5. Nadalje, člankom 66. točkom (b) navedene direktive predviđa se:

„Odstupajući od odredaba članaka 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:

[…]

(b) ne kasnije od vremena primitka plaćanja;

[…]."

6. Međutim, u skladu s člankom 73. te direktive:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke."

7. Naposljetku, u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive 2006/112:

„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."

Njemačko pravo

8. Direktiva 2006/112 prenesena je u njemačko pravo odredbama Umsatzsteuergesetza [3] (Zakon o porezu na promet; u daljnjem tekstu: UStG).

9. Članak 13. stavak 1. točka 1. tog zakona glasi:

„Obveza plaćanja poreza nastaje

1. za isporuke i druge usluge

(a) kod obračuna poreza prema ugovorenoj naknadi (članak 16. stavak 1. prva rečenica), protekom poreznog 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,

[3] Pročišćeni tekst: BGBI. 2005., I, str. 386.

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

[…]”

10. U skladu s člankom 17. UStG-a:

„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

(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.

[…].”

11. Naposljetku, članak 20. prva rečenica UStG-a u verziji koja je bila na snazi u spornoj poreznoj godini glasio je:

„Porezna uprava na zahtjev može dopustiti da poduzetnik,

1. čiji ukupni prihod (članak 19. stavak 3.) u protekloj kalendarskoj godini nije iznosio više od 500 000 eura, ili

2. koji je […] oslobođen obveza vođenja knjiga i redovnog utvrđivanja računa na temelju godišnjih inventura, ili

3. koji ostvaruje prihode od neke djelatnosti u sklopu obavljanja slobodnog zanimanja […],

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

Činjenice, postupak i prethodna pitanja

12. X-Beteiligungsgesellschaft mbH, društvo osnovano u skladu s njemačkim pravom (u daljnjem tekstu: društvo X), registrirano je kao porezni obveznik PDV-a u Njemačkoj.

13. Tijekom porezne godine 2012., društvo X pružalo je društvu T-GmbH (u daljnjem tekstu: društvo T) usluge posredovanja u prodaji nekretnina potonjeg društva. Kao što to proizlazi iz ugovora o naknadi koji su navedena društva sklopila 7. studenoga 2012., u trenutku sklapanja tog ugovora društvo X već je izvršilo sve usluge koje je trebalo izvršiti.

14. Iz tog ugovora također proizlazi da je honorar za navedene usluge posredovanja utvrđen na iznos od 1 000 000 eura uvećan za PDV, plativ u pet obroka po 200 000 eura uvećanih za PDV. Obroci su se trebali plaćati godišnje, počevši od 30. lipnja 2013. Nakon isteka roka za plaćanje svakog obroka društvo X izdavalo je račun i plaćalo dospjeli PDV.

15. Odlukom od 22. prosinca 2016. nadležno porezno tijelo utvrdilo je da je usluga društva X društvu T u cijelosti isporučena 2012. i stoga je društvo X trebalo platiti ukupan PDV na navedenu transakciju.

16. To je društvo protiv navedene odluke podnijelo tužbu Finanzgerichtu (Financijski sud, Njemačka). Taj je sud prihvatio tužbu i utvrdio da je točno da je usluga stvarno isporučena 2012., ali iznos naknade za tu transakciju, osim prvog obroka koji je plaćen 30. lipnja 2013., treba smatrati neplaćenim u smislu članka 17. UStG-a i članka 90. stavka 1. Direktive 2006/112. Taj sud smatra da primjena tih odredbi društvu X omogućuje da izbjegne obvezu plaćanja ukupnog PDV-a prije nego što se primi ukupna naknada za isporučene usluge.

17. Porezno je tijelo protiv te odluke podnijelo tužbu sudu koji je uputio zahtjev. U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu 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 PDV-u već na temelju dogovora o obročnom plaćanju?

2. Podredno, u slučaju niječnog 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?”

18. Tajništvo Suda zaprimilo je zahtjev za prethodnu odluku 22. srpnja 2020. Pisana očitovanja podnijeli su društvo X, njemačka vlada i Europska komisija. Sud je odlučio da neće održati raspravu.

Analiza

Uvodne napomene

Činjenična utvrđenja

19. Prilikom podnošenja zahtjeva za prethodnu odluku u ovom predmetu, sud koji je uputio zahtjev oslanja se na činjenična utvrđenja prvostupanjskog suda prema kojima je usluga predviđena u okviru sporne transakcije bila jednokratna i društvo X u cijelosti ju je isporučilo 2012. te se stoga naknada u iznosu od 1 000 000 eura uvećana za PDV odnosila na isporuke koje su u cijelosti izvršene 2012.

20. Međutim, društvo X osporava to utvrđenje. Ono smatra da je ugovor s društvom T obuhvaćao dodatne usluge, osobito u području savjetovanja, koje je trebalo izvršiti u narednim godinama u zamjenu za sljedeće obroke ugovorene naknade. Prema mišljenju tog društva naknada za usluge koje je društvo izvršilo 2012. bila je samo iznos primljen 30. lipnja 2013. Društvo X osobito se poziva na svoj dodatni interpretativni ugovor s društvom T od 15. ožujka 2016. i odluku

Finanzgerichta (Financijski sud) o organizaciji postupka od 23. rujna 2020. koje je priložilo svojim pisanim očitovanjima. Društvo X stoga smatra da su prethodna pitanja u ovom predmetu hipotetska.

21. Međutim, treba uzeti u obzir da je u okviru postupka povodom zahtjeva za prethodnu odluku Sud u načelu obvezan činjeničnim utvrđenjima suda koji je uputio zahtjev[4]. Međutim, u ovom se predmetu ta utvrđenja ne čine na prvi pogled pogrešnima. Konkretno, odluka od 23. rujna 2020. donesena je nakon što je sud koji je uputio zahtjev donio rješenje o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku u ovom predmetu. Isto tako, donesena je u zasebnom postupku koji se odnosi na porez na dobit društva X za poreznu godinu 2012. Ocjena činjenica može se razlikovati u pogledu utvrđivanja prihoda u svrhu poreza na dobit i u pogledu utvrđivanja oporezivog događaja za PDV.

22. Slijedom toga, smatram da Sud treba odgovoriti na prethodna pitanja u ovom predmetu na temelju činjeničnih utvrđenja suda koji je uputio zahtjev (ili i onih prvostupanjskog suda koje je prihvatio sud koji je uputio zahtjev).

Prethodna pitanja

23. Sud koji je uputio zahtjev postavio je dva prethodna pitanja u ovom predmetu. Prvo se odnosi na tumačenje pojma „transakcije koje uzrokuju niz plaćanja" u smislu članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112. Drugo se pitanje pak odnosi na to može li se u situaciji kao što je ona u glavnom postupku govoriti o „neplaćanju" u smislu članka 90. stavka 1. te direktive. Primjena potonje odredbe ne ovisi o tumačenju članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112 s obzirom na to da do neplaćanja može doći i u pogledu transakcija koje uzrokuju niz plaćanja. Međutim, ako se potvrdno odgovori na drugo prethodno pitanje, prvo pitanje postaje bespredmetno. Stoga ću započeti s drugim pitanjem.

Drugo prethodno pitanje

24. Sud koji je uputio zahtjev svojim drugim prethodnim pitanjem želi saznati treba li članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da se, ako porezni obveznik prilikom jednokratne isporuke usluge ugovori da će se naknada za tu uslugu plaćati u obrocima, može utvrditi da je u smislu te odredbe riječ o neplaćanju naknadnih obroka naknade, osim prvog, i odgovarajuće se može smanjiti oporezivi iznos uz mogućnost njegova naknadnog ponovnog povećanja nakon plaćanja sljedećih obroka. Čini se da je to pitanje uvjetovano činjenicom da je upravo takvo rješenje u glavnom postupku prihvatio prvostupanjski sud kako bi se izbjeglo da porezni obveznik financira dospjeli PDV prije nego što je primio plaćanje za izvršenu uslugu.

25. Društvo X predlaže da se na to pitanje odgovori potvrdno, a njemačka vlada i Komisija predlažu niječan odgovor.

26. Slažem se s potonjim stajalištem.

[4] Točno je da sam nedavno imao priliku dovesti u pitanje točnost utvrđenja istog kao i u ovom predmetu suda koji je uputio zahtjev (moje mišljenje u predmetu XY (Fakultativno porezno sniženje), C-100/20, EU:C:2021:387). Međutim, nije bila riječ o činjenicama kao takvima, nego o njihovoj kvalifikaciji sa stajališta prava Unije.

27. PDV se obračunava razmjerno oporezivom iznosu [5] koji se definira kao „sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku” [6]. Oporezivi iznos utvrđuje se u trenutku nastanka oporezivog događaja, odnosno, u pogledu isporuke usluga, u trenutku izvršenja usluge.

28. Međutim, ako nakon nastanka oporezivog događaja dođe do smanjenja iznosa koji porezni obveznik treba primiti kao naknadu za izvršenu uslugu, odgovarajuće se smanjuje i oporezivi iznos, a time i iznos obveze poreznog obveznika na ime dugovanog poreza [7]. Pritom može biti riječ o smanjenju *sensu stricto*, kao i o „smanjenju na nulu”, odnosno potpunom nestanku oporezivog iznosa i s njime povezane porezne obveze. Do takve promjene može doći zbog izmjene ili raskida ugovornog odnosa između stranaka oporezive transakcije, kao i zbog neplaćanja naknade suugovaratelja poreznog obveznika.

29. Obveza smanjenja oporezivog iznosa i s njim povezana porezna obveza iz navedene odredbe izraz je načela prema kojem oporezivi iznos čini naknada koju je porezni obveznik stvarno primio ili će primiti za oporezivu transakciju [8].

30. Navedeni cilj članka 90. stavka 1. Direktive 2006/112 znači da se ta odredba primjenjuje samo kada se smanji iznos koji porezni obveznik treba primiti kao naknadu za izvršenu uslugu. Međutim, ako se taj iznos ne smanji, nema razloga za smanjenje oporezivog iznosa i navedena se odredba stoga ne primjenjuje. To je slučaj, na primjer, kada stranke oporezive transakcije dogovore da neće smanjiti naknadu, nego će je samo raspodijeliti na obroke ili pomaknuti rok plaćanja.

31. Naravno, u slučaju neplaćanja suugovaratelja poreznog obveznika, smanjenje iznosa koji porezni obveznik treba primiti ne mora biti konačno jer u nedostatku promjene ugovorne obveze između stranaka porezni obveznik i dalje ostaje vjerovnik neplaćene naknade koja mu se može vratiti u budućnosti [9]. Stoga postoji nesigurnost u pogledu konačnosti smanjenja oporezivog iznosa. Zbog toga se također člankom 90. stavkom 2. Direktive 2006/112 prepušta diskreciji država članica da u slučaju neplaćanja primjenjuju stavak 1. tog članka [10].

32. To ne mijenja činjenicu da se u slučaju odgode plaćanja naknade ili podjele na obroke iznos koji porezni obveznik *treba primiti* na ime naknade sigurno *ne* smanjuje [11]. Stoga nema razloga za smanjenje oporezivog iznosa.

33. Iako se slažem s tvrdnjom njemačke vlade da se svi slučajevi smanjenja naknade koju treba primiti porezni obveznik odnose na situacije nastale *nakon* isporuke usluge na koju se ta transakcija odnosi, smatram da taj aspekt nije od ključne važnosti za odgovor na prethodno pitanje o kojem je riječ. Naime, ovdje je od ključne važnosti okolnost da se zbog raspodjele plaćanja naknade na obroke ne mijenja iznos koji porezni obveznik treba primiti na ime te naknade, a time ni oporezivi iznos te transakcije.

5 Članak 1. stavak 2. Direktive 2006/112

6 Članak 73. Direktive 2006/112

7 Članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112

8 Presuda od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 26.)

9 Presuda od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 29.)

10 Presuda od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 28. i 29.)

11 Kao što to pravilno ističe njemačka vlada, o neplaćanju se može govoriti tek u slučaju neplaćanja obroka naknade u trenutku njegova dospijeća. Međutim, to se ne može unaprijed pretpostaviti.

34. Slijedom toga, smatram da članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da u situaciji u kojoj je porezni obveznik koji isporučuje jednokratnu uslugu s kupcem dogovorio da će se naknada podijeliti na obroke ne postoji neplaćanje u smislu te odredbe.

35. Osim toga, kao što to pravilno ističe njemačka vlada, u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive 2006/112, do smanjenja oporezivog iznosa na temelju te odredbe dolazi pod uvjetima koje utvrđuju države članice. Stavkom 2. tog članka dopušta se državama članicama da ga uopće ne primjenjuju u slučaju neplaćanja. Međutim, u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom 1. UStG-a, u slučaju neplaćanja, oporezivi se iznos smanjuje samo ako naknada postane nenaplativa. To nije slučaj kada se naknada raspodijeli na obroke. Stoga samo njemačko pravo koje je u tom pogledu u skladu s Direktivom 2006/112 ne dopušta primjenu odredbi kojima se prenosi članak 90. te direktive u slučaju raspodjele na obroke plaćanja naknade za oporezivu transakciju.

Prvo prethodno pitanje

36. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim prethodnim pitanjem u biti želi saznati treba li članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da ga se primjenjuje na transakcije koje obuhvaćaju jednokratnu isporuku usluga za koju porezni obveznik naplaćuje naknadu raspodijeljenu na obroke.

37. To se pitanje temelji na činjeničnom utvrđenju suda koji je uputio zahtjev prema kojem je usluga na koju se odnosi spor u glavnom postupku bila jednokratna i u cijelosti je izvršena u poreznoj godini 2012.[12]. Analiza koja slijedi također se temelji na toj pretpostavci.

Tumačenje članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112

38. Podsjećam na to da se, u skladu s člankom 64. stavkom 1. Direktive 2006/112, kada uzrokuje niz plaćanja, isporuka usluga smatra završenom prilikom isteka razdoblja na koja se takva plaćanja odnose. Stoga odgovor na prethodno pitanje zahtijeva tumačenje pojma „transakcije koje uzrokuju niz plaćanja” u smislu te odredbe.

39. Suprotno stajalištu Komisije, smatram da sâm tekst navedene odredbe ne daje jednoznačan odgovor na to pitanje.

40. Međutim, članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti s obzirom na članak 63. te direktive. U skladu s potonjom odredbom, oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju u trenutku izvršenja usluge koja je predmet transakcije.

41. U članku 63. Direktive ne navodi se koji trenutak treba smatrati trenutkom izvršenja usluge. Smatram da to znači da je zakonodavac Unije ovdje primijenio materijalni pristup, odnosno da u obzir treba uzeti trenutak stvarnog izvršenja usluge koji je, ako je potrebno, određen činjeničnim utvrđenjima poreznih tijela ili suda.

[12] Vidjeti točku 19. ovog mišljenja.

42. Smatram da članak 64. stavak 1. navedene direktive stoga ne predstavlja odstupanje od njezina članka 63. kada je riječ o određivanju trenutka nastanka porezne obveze, nego samo dopunu i pojašnjenje za situacije koje mogu izazvati dvojbe. Naime, tom se odredbom pojašnjava koji trenutak treba smatrati trenutkom izvršenja usluge koja je povezana s plaćanjem u obrocima. Naime, tim se trenutkom smatra istek roka za to plaćanje.

43. Međutim, logično gledano, takvo konvencionalno određivanje trenutka izvršenja isporuke potrebno samo u pogledu usluga čiji je trenutak izvršenja teško jednoznačno odrediti na temelju samih činjenica, osobito zbog toga što su pravni odnos između stranaka transakcije i isporuke koja je predmet transakcije povezani s određenim razdobljem. U tom se slučaju smatra da izvršenje isporuke traje onoliko koliko traje obveza za njezino plaćanje.

44. Međutim, nema potrebe za proširenjem primjene članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112 na situacije u kojima se lako može utvrditi trenutak izvršenja isporuke, osobito kada je isporuka jednokratna i postoji točan trenutak koji omogućuje da se utvrdi kraj njezina izvršenja u skladu s ugovornim odnosom između stranaka predmetne transakcije. Naime, takvo proširenje područja primjene navedene odredbe značilo bi da se njome utvrđuje oporezivi događaj na način koji nije u skladu s izričitim tekstom članka 63. te direktive.

45. Sustavno tumačenje članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112, prije svega s obzirom na članak 63. te direktive, stoga ide u prilog niječnom odgovoru na prvo prethodno pitanje. Načelno se slažem s očitovanjima Komisije u tom pogledu.

46. Osim toga, kao što to pravilno ističe njemačka vlada, drukčije tumačenje navedene odredbe značilo bi da stranke transakcije mogu proizvoljno manipulirati trenutkom nastanka porezne obveze i odgovarajuće utvrđivati rok za plaćanje cijene isporuke. Sud je već imao priliku utvrditi da je zakonodavac Unije namjeravao što je više moguće uskladiti datum na koji nastaje porezna obveza u svim državama članicama kako bi zajamčio jedinstveno ubiranje PDV-a[13]. Cilj u obliku jedinstvenog ubiranja poreza ne odnosi se samo na sve države članice, nego i sve slične transakcije, neovisno o sekundarnim razlikama kao što je način plaćanja naknade. To se zahtijeva načelom jednakog postupanja i potrebom da se osigura nenarušeno tržišno natjecanje.

47. Naime, nastanak i iznos porezne obveze PDV-a ovisi o samo tri čimbenika: prirodi obavljane transakcije koja određuje samu činjenicu njezina oporezivanja i poreznu stopu, visini naknade, odnosno oporezivog iznosa te trenutku izvršenja isporuke koji je načelno isti kao i trenutak nastanka porezne obveze. Međutim, u sustavu PDV-a trenutak plaćanja te naknade nije jedan od čimbenika koji je relevantan sa stajališta oporezivanja.

48. Prethodno navedeni zaključci ne dovode se u pitanje sudskom praksom Suda koju u svojim očitovanjima navode sud koji je uputio zahtjev i društvo X, osobito presude Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani[14] i baumgarten sports & more[15]. Naime, u tim je predmetima osnova za primjenu članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112 bila kontinuirana priroda pravnog odnosa između stranaka transakcije tijekom duljeg razdoblja, pri čemu je kontinuirane obveze imao ne samo kupac, nego i pružatelj usluge, a samo plaćanje ugovorene naknade ovisilo je o izvršenju tih obveza[16]. Međutim, u skladu s činjeničnim utvrđenjima suda koji je uputio zahtjev u ovom

[13] Presuda od 2. svibnja 2019., Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, t. 22.)

[14] Presuda od 3. rujna 2015. (C-463/14, EU:C:2015:542)

[15] Presuda od 29. studenoga 2018. (C-548/17, EU:C:2018:970)

[16] Vidjeti po analogiji presude od 3. rujna 2015., Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani (C-463/14, EU:C:2015:542, t. 47. i 49.) i od 29. studenoga 2018., baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, t. 30. i 31.).

predmetu, to nije slučaj u glavnom postupku koji se odnosi na oporezivanje jednokratne isporuke koja je u cijelosti izvršena u određenom trenutku i za koju pružatelj usluge treba bezuvjetno primiti cjelokupnu naknadu.

49. S obzirom na prethodno navedeno, slažem se s Komisijom da izraz „transakcije koje uzrokuju niz plaćanja" iz članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se odnosi na transakcije koje zbog same svoje biti zahtijevaju vremenski raspodijeljeno plaćanje naknade ili plaćanje u obrocima, i to zbog toga što nisu jednokratne.

50. Stoga tu odredbu treba tumačiti na način da se ne primjenjuje na transakcije koje obuhvaćaju jednokratnu isporuku usluge za koju porezni obveznik naplaćuje naknadu raspodijeljenu na obroke.

Odnos između obveze plaćanja dugovanog poreza i primanja naknade za oporezivu transakciju

51. Sud koji je uputio zahtjev u svojem rješenju i društvo X u svojim pisanim očitovanjima navode da je, u situaciji poput one u glavnom postupku u kojoj je plaćanje naknade za jednokratnu isporuku raspodijeljeno na obroke plative tijekom duljeg razdoblja (u ovom slučaju tijekom pet godina), pri čemu se PDV obračunava prilikom plaćanja svakog obroka, porezni obveznik prisiljen predfinancirati PDV u punom iznosu tijekom duljeg razdoblja, iako još nije primio plaćanje od kupca.

52. Kao što sam to naveo u prijedlogu odgovora na drugo prethodno pitanje u ovom predmetu, primjena članka 90. Direktive 2006/112 u ovom slučaju nije pravilno rješenje tog problema. Isto tako, smatram da to nije ni primjena članka 64. stavka 1. te direktive.

53. Kao što sam to već naveo, nastanak porezne obveze PDV-a načelno ne ovisi o tome je li porezni obveznik primio naknadu za oporezivu transakciju koju je obavio. Ona može nastati i prije plaćanja te naknade. Sud je već imao priliku to izričito istaknuti u svojoj sudskoj praksi [17].

54. U situaciji u kojoj je neplaćanje naknade predviđene ugovorom između stranaka oporezive transakcije trajno, na primjer zbog raskida ili izmjene tog ugovora, ili ne ovisi o volji poreznog obveznika, kao u slučaju neplaćanja suugovaratelja, primjenjuje se članak 90. Direktive 2006/112 te dolazi do smanjenja oporezivog iznosa i, slijedom toga, iznosa porezne obveze.

55. Međutim, u situaciji u kojoj je u okviru oporezive transakcije od početka predviđena odgoda plaćanja naknade ili njezina raspodjela na obroke, porezni obveznik odlučuje o načinu na koji će poslovati, uz potpunu svijest o obvezama, uključujući porezne, koje su povezane s tim poslovanjem. O njemu ovisi hoće li i pod kojim uvjetima pristati na raspodjelu plaćanja naknade tijekom određenog razdoblja.

[17] „[…] u skladu s člankom 63. […] Direktive [2006/112] obveza obračuna PDV-a nastaje nakon isporuke robe ili usluga, odnosno u trenutku obavljanja predmetne transakcije, bez obzira na to je li naknada za tu transakciju već plaćena. Slijedom toga, dobavljač ili pružatelj usluge državnoj riznici mora platiti PDV i čak i ako još nije primio plaćanje od svojeg klijenta za obavljenu transakciju." Stoga, „[…] u skladu sa sustavom koji je utvrđen Direktivom 2006/112, obveza obračuna PDV-a, kao i nastanak i ostvarivanje prava na odbitak, načelno ne ovise o tome je li za predmetnu transakciju već plaćena naknada s uključenim PDV-om" (presuda od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska, C-274/10, EU:C:2011:530, t. 46. i 48.).

56. U tom slučaju rješenje može biti da se cjelokupan dugovani PDV obračuna i naplati u prvom obroku plaćanja ili da se prvi obrok namijeni plaćanju tog poreza [18]. Na taj način porezni obveznik nije prisiljen trošiti vlastita financijska sredstva za plaćanje poreza.

57. Što se tiče argumenta društva X da nakon plaćanja ukupnog dugovanog PDV-a nakon primanja prvog obroka naknade poreznom obvezniku ne ostaje dobit od obavljene transakcije i čak je lišen sredstava za pokrivanje troškova izvršene isporuke, dovoljno je istaknuti da oporezivanje PDV-om ne ovisi o rezultatima poslovanja poreznog obveznika [19]. Tom porezu podliježu i transakcije kojima se ne ostvaruje dobit, pa čak i one u kojima nastaju gubici. Gospodarski subjekti, a ne sustav PDV-a, moraju osigurati profitabilnost svoje gospodarske aktivnosti.

58. Moguće je da u glavnom postupku problem proizlazi iz načina na koji je društvo X izdavalo račune za spornu transakciju. Prema informacijama iz zahtjeva za prethodnu odluku, to je društvo izdavalo zasebni račun za svaki obrok naknade s uključenim PDV-om na taj obrok. Sud koji je uputio zahtjev nije naveo jesu li porezna tijela ispitivala takav način ispostavljanja računa u glavnom postupku. Međutim, takav se način ne čini točnim sa stajališta odredbi Direktive 2006/112.

59. U glavi XI. Direktive 2006/112 utvrđuju se obveze poreznih obveznika. Njezinim člankom 220. nalaže im se obveza da osiguraju da se izda račun za, među ostalim, isporuku usluga drugim poreznim obveznicima. Člankom 226. te direktive detaljno se uređuju podaci koje račun mora sadržavati. To osobito uključuje: opseg i vrstu pruženih usluga (točka 6.), datum na koji je dovršena usluga (točka 7.), poreznu stopu (točka 8.) i iznos PDV-a koji se plaća (točka 10.).

60. Kao što je to Sud već imao priliku istaknuti, svrha podataka koje račun obvezno mora sadržavati, uključujući vrstu pruženih usluga i datum na koji su dovršene, jest omogućiti poreznim tijelima, među ostalim, nadzor plaćanja poreza koji treba platiti [20]. Stoga ti podaci moraju u najvećoj mogućoj mjeri odgovarati stvarnom stanju. Konkretno, jednokratnu isporuku ne bi trebalo navoditi na više računa koji se izdaju u dugim vremenskim razmacima, čak i ako su, osim toga, svi elementi, a osobito ukupan iznos dugovanog PDV-a, točni.

61. U glavnom postupku, u slučaju da je društvo X izdalo jedan pravilan račun koji obuhvaća ukupan oporezivi iznos i ukupan iznos dugovanog PDV-a te datum izvršenja usluge, to bi mu omogućilo da pravilno utvrdi svoje porezne obveze i na odgovarajući način oblikuje svoj pravni odnos s kupcem u pogledu načina plaćanja naknade.

62. S druge strane, točno je da, kao što to u svojem rješenju navodi sud koji je uputio zahtjev, Sud porezne obveznike često opisuje kao „osobe koje ubiru" PDV u korist države [21]. To, međutim, ni u kojem slučaju ne znači da je uloga poreznih obveznika *ograničena* na ulogu osoba koje ubiru porez. U članku 193. Direktive 2006/112 porezni su obveznici definirani kao osobe koje su

[18] Kao što to proizlazi iz informacija koje je dostavilo društvo X, u glavnom postupku iznos prvog obroka koji je to društvo primilo bio je veći od iznosa dugovanog PDV-a za predmetnu transakciju.

[19] U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive 2006/112, „‚[p]orezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti".

[20] Presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 26., 27., 29. i 30.)

[21] Vidjeti osobito presude od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.) i od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 23.).

odgovorne *za plaćanje* PDV-a [22]. Međutim, nijedna odredba Direktive ili bilo koja presuda Suda ne upućuje na to da ta obveza ovisi o tome da porezni obveznik prethodno primi iznos obračunatog PDV-a u izlaznim transakcijama [23].

63. S druge strane, člankom 66. točkom (b) Direktive 2006/112 državama članicama dopušta se da odrede da obveza obračuna PDV-a nastaje, vezano uz određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika, ne kasnije od vremena primitka plaćanja [24]. Međutim, to predstavlja odstupanje od uobičajenih odredbi iz članaka 63., 64. i 65. te direktive, koje je fakultativno te se mora odnositi na određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika i ne bi trebalo biti općenito. Samo postojanje te mogućnosti neizravno potvrđuje da obveza obračuna PDV-a načelno ne ovisi o tome je li porezni obveznik primio plaćanje za oporezivu transakciju.

64. Kao što to pravilno ističu njemačka vlada i Komisija, tumačenje članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112 koje zagovara društvo X, prema kojem sama raspodjela plaćanja naknade na obroke omogućuje povezivanje obveze obračuna poreza s dospijećem tih obroka, oduzelo bi u značajnoj mjeri smisao odredbi članka 66. točke (b) te direktive.

65. Argumenti koji se odnose na nužnost plaćanja poreza prije nego što porezni obveznik primi ukupnu naknadu stoga ne mijenjaju zaključak iz točke 50. ovog mišljenja.

Zaključak

66. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja mu je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odgovori na sljedeći način:

1. Članak 64. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se ne primjenjuje na transakcije koje obuhvaćaju jednokratnu isporuku usluge za koju porezni obveznik naplaćuje naknadu podijeljenu na obroke.

2. Članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da u situaciji u kojoj je porezni obveznik koji isporučuje jednokratnu uslugu s kupcem dogovorio da će se naknada podijeliti na obroke ne postoji neplaćanje u smislu te odredbe.

[22] Osim kada su na temelju posebnih propisa druge osobe odgovorne za njegovo plaćanje.

[23] To je primjerice jasno vidljivo u presudi koju je naveo sud koji je uputio zahtjev od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846) u kojoj Sud obvezu plaćanja poreza izričito uvjetuje izvršenjem transakcije, a ne primitkom plaćanja.

[24] Takva je mogućnost predviđena člankom 13. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (b) UStG-a u vezi s njegovim člankom 20., ali on se ne primjenjuje u glavnom postupku.