Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MACIEJA SZPUNARJA,
predstavljeni 1. julija 2021 [1]

Zadeva C-324/20

Finanzamt B
proti
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odločanje – Davki – Davek na dodano vrednost – Dobava storitev – Enkratna dobava – Odloženo plačilo – Direktiva 2006/112/ES – Člen 63 – Obračun davka – Člen 64(1) – Pojem transakcij, ki vključujejo odloženo plačilo – Člen 90(1) – Zmanjšanje davčne osnove – Pojem neizpolnjevanja obveznosti“

Uvod

1. V skladu z gospodarsko in pogodbeno svobodo udeleženci na trgu svobodno oblikujejo svoja pogodbena razmerja tako pri opravljanju storitev kot plačilu zanje. Pri tem pa morajo upoštevati pogoje, v katerih poslujejo, ne samo ekonomskih, ampak tudi pravne, vključno z davčnimi. Težave, ki lahko nastanejo zaradi neupoštevanja teh pogojev, so prikazane v tej zadevi.

2. Natančneje, v tej zadevi gre za to, ali in v kolikšni meri dejstvo, da se plačilo nadomestila za transakcijo, obdavčeno z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), razdeli na obroke, vpliva na datum nastanka obveznosti davčnega zavezanca za plačilo tega davka.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Člen 63 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [2] določa:

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

[1] Jezik izvirnika: poljščina.

[2] UL 2006, L 347, str. 1.

4. Vendar pa člen 64(1) navedene direktive določa:

„Če se izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila, se […] oprava storitev šteje za zaključeno v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki računi ali plačila nanašajo.“

5. Člen 66(b) navedene direktive pa 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:

[…]

(b) najkasneje ob prejemu plačila;

[…]“

6. Člen 73 te direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

7. Nazadnje, člen 90(1) Direktive 2006/112 določa:

„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.“

Nemško pravo

8. Direktiva 2006/112 je bila v nemško pravo prenesena z določbami Umsatzsteuergesetz [3] (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG).

9. Člen 13(1), točka 1, tega zakona določa:

„Davčna obveznost nastane:

1. za dobave in druge storitve:

(a) v primeru izračuna davka na podlagi dogovorjenega nadomestila (člen 16(1), prvi stavek) na koncu obračunskega obdobja, v katerem so bile 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;

[3] Prečiščeno besedilo: BGBl. 2005, I, str. 386.

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

[…].“

10. V skladu s členom 17 UStG:

„1. V primeru spremembe davčne osnove obdavčljive transakcije iz člena 1(1), točka 1, podjetnik, ki je izvedel to transakcijo, ustrezno popravi znesek davka, dolgovanega za to transakcijo. […]

2. Odstavek 1 se ustrezno uporablja, kadar:

(1) je nadomestilo, dogovorjeno za obdavčljivo dobavo, storitev ali obdavčljivo pridobitev znotraj Skupnosti, postalo neizterljivo. Če je nadomestilo prejeto naknadno, se znesek davka in odbitek vstopnega davka ponovno popravita.

[…]“

11. Nazadnje, člen 20, prvi stavek, UStG, v različici, ki je veljala v spornem davčnem letu, določa:

„Na zahtevo lahko davčni organ potrdi, da podjetnik:

1. katerega skupni promet (člen 19(3)) v preteklem koledarskem letu ni presegel 500.000 EUR oziroma

2. ki je […] oproščen obveznosti vodenja knjig in pripravljanja rednih poročil na podlagi letnega popisa ali

3. ki opravlja transakcije kot del svobodnega poklica […],

davka ne obračunava na podlagi dogovorjenega nadomestila (člen 16(1), prvi stavek), temveč na podlagi prejetega nadomestila.“

Dejansko stanje, postopek in vprašanji za predhodno odločanje

12. X-Beteiligungsgesellschaft mbH, družba nemškega prava (v nadaljevanju: družba X), je zavezanka za DDV v Nemčiji.

13. V davčnem letu 2012 je družba X za družbo T-GmbH (v nadaljevanju: družba T) opravljala storitve posredovanja pri prodaji nepremičnin. Kot je razvidno iz pogodbe o nadomestilu, ki sta jo navedeni družbi sklenili 7. novembra 2012, je družba X ob sklenitvi te pogodbe že opravila vse storitve, za katere je bila zavezana.

14. Iz te pogodbe je tudi razvidno, da je bilo nadomestilo za zadevne posredniške storitve določeno v višini 1.000.000 EUR, povečano za DDV, plačljivo v petih obrokih po 200.000 EUR, povečanih za DDV. Te obroke je bilo treba plačevati letno od 30. junija 2013 dalje. Po izteku roka plačila za vsak obrok je družba X izdala račun in obračunala dolgovani DDV.

15. Z odločbo z dne 22. decembra 2016 je pristojni davčni organ odločil, da je bilo opravljanje storitev družbe X za družbo T v celoti izvedeno v letu 2012 in da bi torej takrat družba X morala v celoti plačati DDV za zadevno transakcijo.

16. Ta družba je zoper to odločbo vložila tožbo pri pristojnem Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija). To sodišče je pritožbi ugodilo in presodilo, da čeprav so bile storitve dejansko opravljene v letu 2012, je treba znesek nadomestila za to transakcijo, razen prvega obroka, plačanega 30. junija 2013, šteti za neplačan v smislu člena 17 UStG in člena 90(1) Direktive 2006/112. Po mnenju tega sodišča uporaba teh določb družbi X omogoča, da se izogne plačilu celotnega DDV, preden prejme celotno plačilo za opravljene storitve.

17. Davčni organ se je zoper to sodbo pritožil na predložitveno sodišče. V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali se pri opravljeni enkratni storitvi, ki se torej ne nanaša na določeno obdobje, izdajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila v smislu člena 64(1) Direktive o DDV 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 o DDV, 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 odpravi?“

18. Sodišče je predlog za sprejetje predhodne odločbe prejelo 22. julija 2020. Pisna stališča so predložile družba X, nemška vlada in Evropska komisija. Sodišče je odločilo, da naroka ne bo razpisalo.

Analiza

Uvodne opombe

Ugotovitve dejanskega stanja

19. Predložitveno sodišče se v predlogu za sprejetje predhodne odločbe v tej zadevi sklicuje na dejanske ugotovitve prvostopenjskega sodišča, da je bila storitev, predvidena v okviru sporne transakcije, enkratna storitev in jo je družba X v celoti opravila leta 2012, zato se je nadomestilo v višini 1.000.000 EUR, povečano za DDV, nanašalo na storitve, ki so bile v celoti opravljene v letu 2012.

20. Družba X pa tej ugotovitvi nasprotuje. Po njenem mnenju je pogodba z družbo T zajemala dodatne storitve, zlasti na področju svetovanja, ki naj bi se opravile v naslednjih letih v zameno za nadaljnje obroke pogodbeno dogovorjenega nadomestila. Zato je bilo po mnenju te družbe nadomestilo za opravljene storitve v letu 2012 le znesek, prejet 30. junija 2013. Družba X se sklicuje zlasti na svojo dodatno razlagalno pogodbo z družbo T z dne 15. marca 2016 in na

odredbo Finanzgericht o organizaciji postopka z dne 23. septembra 2020, ki jo je ta družba priložila pisnim stališčem. Vprašanji za predhodno odločanje v obravnavani zadevi sta po mnenju te družbe torej hipotetične narave.

21. Vendar je treba upoštevati, da je Sodišče v okviru postopka za predhodno odločanje načeloma vezano na dejanske ugotovitve predložitvenega sodišča.[4] V obravnavani zadevi pa se te ugotovitve *prima facie* ne zdijo nepravilne. Zlasti sklep z dne 23. septembra 2020 je bil izdan že potem, ko je predložitveno sodišče izdalo odločbo o predlogu za sprejetje predhodne odločbe v tej zadevi. Zapadel je tudi v ločenem postopku v zvezi z davkom na dohodek podjetja X za davčno leto 2012. Ocena dejstev je lahko različna glede določanja prihodkov za namene davka od dohodkov pravnih oseb in glede določitve davčne obveznosti za DDV.

22. Zato menim, da bi moralo Sodišče na vprašanja, predložena v tej zadevi, odgovarjati na podlagi dejanskih ugotovitev predložitvenega sodišča (ali tistih, ki jih je ugotovilo prvostopenjsko sodišče in potrdilo predložitveno sodišče).

Vprašanji za predhodno odločanje

23. V obravnavani zadevi predložitveno sodišče posreduje dve vprašanji za predhodno odločanje. Prvo med njima se nanaša na razlago pojma transakcij, povezanih s plačilom obrokov, v smislu člena 64(1) Direktive 2006/112. Drugo vprašanje pa se nanaša na to, ali je v takem položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, mogoče govoriti o „neplačilu“ v smislu člena 90(1) navedene direktive. Uporaba slednje določbe ni odvisna od razlage člena 64(1) Direktive 2006/112; neplačilo se lahko nanaša tudi na transakcije, povezane s plačevanjem na obroke. Pritrdilni odgovor na drugo vprašanje pa bi pomenil, da je prvo vprašanje brezpredmetno. Začel bom torej s tem drugim vprašanjem.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

24. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem ugotoviti, ali je treba člen 90(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se v primeru, ko se je davčni zavezanec v času opravljanja enkratne storitve strinjal, da se plačilo za to storitev razdeli na obroke, glede zaporednih izplačil, ki sledijo prvemu obroku nadomestila, lahko ugotovi neplačilo v smislu te določbe in temu ustrezno zmanjša davčna osnova z možnostjo njenega naknadnega povečanja po plačilu naslednjih obrokov. Zdi se, da je to vprašanje spodbudilo dejstvo, da je takšno presojo v glavni stvari sprejelo prvostopenjsko sodišče, da bi se izognilo temu, da bi moral davkoplačevalec financirati dolgovani DDV, preden bi prejel plačilo za opravljeno storitev.

25. Družba X predlaga, naj se na to vprašanje odgovori pritrdilno, medtem ko nemška vlada in Komisija predlagata nikalen odgovor.

26. Strinjam se s stališčem zadnjenavedenih.

[4] Res je, da sem imel nedavno priložnost podvomiti o natančnosti ugotovitev istega predložitvenega sodišča kot v obravnavani zadevi (moje mnenje v zadevi XY (Neobvezno zmanjšanje davka), C-100/20, EU:C:2021:387). Vendar ni šlo za dejansko stanje kot tako, temveč za njegovo opredelitev z vidika prava Unije.

27. DDV se obračuna sorazmerno z davčno osnovo,[5] ki je opredeljena kot „vse, kar predstavlja prejeto plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali ponudnik storitev v zameno za dobavo blaga ali storitev“.[6] Višina davčne osnove se določi ob nastanku davčne obveznosti, in sicer v zvezi z opravljanjem storitev, v trenutku, ko je storitev opravljena.

28. Vendar če se po nastanku davčne obveznosti zmanjša znesek, ki bi ga davčni zavezanec moral prejeti kot plačilo za opravljeno storitev, se temu primerno zmanjšata tudi davčna osnova in s tem davčna obveznost iz naslova dolgovanega davka.[7] Lahko gre tako za zmanjšanje v ožjem smislu kot za „zmanjšanje na nič“, torej popolno izginotje davčne osnove in z njo povezane davčne obveznosti. Takšna sprememba se lahko zgodi tako zaradi spremembe ali odpovedi pogodbenega razmerja med strankama obdavčljive transakcije kot tudi zaradi neplačila nadomestila za opravljeno storitev s strani sopogodbenika davčnega zavezanca.

29. Obveznost iz obravnavane določbe glede zmanjšanja davčne osnove in s tem povezane davčne obveznosti izhaja iz načela, po katerem je davčna osnova za DDV nadomestilo, ki ga je davčni zavezanec dejansko prejel ali ga bo prejel za obdavčljivo transakcijo.[8]

30. Ta namen člena 90(1) Direktive 2006/112 pomeni, da se ta določba uporablja le, če se zmanjša znesek, ki naj bi ga davčni zavezanec prejel kot nadomestilo za opravljeno storitev. Če se ta znesek ne zmanjša, pa ni razloga za zmanjšanje davčne osnove, zato se zadevna določba ne uporablja. Tako je na primer, ko se stranki v obdavčljivi transakciji dogovorita, da nadomestila ne bosta zmanjšali, temveč le, da ga razdelita na obroke ali preložita datum plačila.

31. Seveda, če sopogodbenik davčnega zavezanca ne izvede plačila, zmanjšanje zneska, ki ga mora prejeti davčni zavezanec, ni nujno dokončno, saj v primeru, da se pogodbeno razmerje med strankama ne spremeni, ostane davčni zavezanec upnik za neplačano nadomestilo in ga lahko v prihodnosti izterja.[9] Zato obstaja negotovost glede dokončnosti zmanjšanja davčne osnove. Iz tega razloga člen 90(2) Direktive 2006/112 prepušča državam članicam presojo, ali naj se v primeru neplačila uporabi odstavek 1 tega člena.[10]

32. To ne spremeni dejstva, da se znesek nadomestila v primeru odloženega plačila ali delitve na obroke, ki ga davčni zavezanec *mora prejeti* iz tega naslova, zagotovo *ne bo* zmanjšal.[11] Torej ni razloga za zmanjšanje davčne osnove.

33. Čeprav se strinjam s trditvijo nemške vlade, da se vsako zmanjšanje nadomestila, ki ga mora prejeti davčni zavezanec za obdavčljivo transakcijo, nanaša na razmere, ki se pojavijo *po* opravljeni zadevni transakciji, menim, da ta vidik ni bistven za odgovor na obravnavano vprašanje za predhodno odločanje. Pri tem je ključnega pomena dejstvo, da razporeditev plačila nadomestila na obroke ne spremeni višine zneska, ki bi ga davčni zavezanec moral prejeti, in s tem davčne osnove te transakcije.

5 Člen 1(2) Direktive 2006/112.

6 Člen 73 Direktive 2006/112.

7 Člen 90(1) Direktive 2006/112.

8 Sodba z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, točka 26).

9 Sodba z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, točka 29).

10 Sodba z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, točki 28 in 29).

11 Kot pravilno poudarja nemška vlada, bi šlo lahko za neplačilo le v primeru neplačila obroka nadomestila na datum njegove zapadlosti. Vendar tega ni mogoče domnevati vnaprej.

34. Zato je po mojem mnenju treba člen 90(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da kadar se davčni zavezanec, ki opravlja enkratno storitev, s prejemnikom storitev dogovori o razdelitvi plačila na obroke, ne pride do neplačila v smislu te določbe.

35. Poleg tega, kot poudarja nemška vlada, se v skladu s členom 90(1) Direktive 2006/112 davčna osnova na podlagi te določbe zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice. Odstavek 2 tega člena državam članicam omogoča, da ga v primerih neplačila sploh ne uporabijo. V skladu s členom 17(2), točka 1, UStG se v primeru neplačila davčna osnova zmanjša šele, ko plačilo postane neizterljivo. To ne velja v primeru, ko je plačilo nadomestila razdeljeno na obroke. Tako sama nemška zakonodaja, ki je v zvezi s tem v skladu z Direktivo 2006/112, ne dovoljuje uporabe določb, s katerimi je prenesen člen 90 direktive, kadar je plačilo nadomestila za obdavčljivo transakcijo razdeljeno na obroke.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

36. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu poskuša ugotoviti, ali je treba člen 64(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se nanaša na transakcijo, ki vključuje enkratno opravljanje storitev, za katere davčni zavezanec prejema nadomestilo v obliki obročnih plačil.

37. To vprašanje temelji na dejanski ugotovitvi predložitvenega sodišča, da je bila zadevna storitev v postopku v glavni stvari enkratna in je bila v celoti opravljena v davčnem letu 2012.[12] Na tej predpostavki temelji tudi moja presoja spodaj obravnavanega vprašanja.

Razlaga člena 64(1) Direktive 2006/112

38. Spomniti je treba, da se v skladu s členom 64(1) Direktive 2006/112 pri transakcijah, ki vključujejo obročno plačilo, šteje, da je bilo izvajanje storitev opravljeno po izteku rokov, na katere se ta plačila nanašajo. Odgovor na zastavljeno vprašanje zato zahteva razlago pojma transakcij, povezanih z obročnim plačilom, v smislu te določbe.

39. V nasprotju s stališčem Komisije menim, da besedilo zadevne določbe ne daje enoznačnega odgovora na to vprašanje.

40. Člen 64(1) Direktive 2006/112 pa je treba razlagati glede na člen 63 te direktive. V skladu s slednjo določbo se dogodek, ki povzroči davčno obveznost, zgodi in se DDV obračuna, ko je storitev, ki je predmet transakcije, opravljena.

41. Člen 63 Direktive ne pojasnjuje, kateri dogodek je treba šteti za datum opravljene storitve. Po mojem mnenju to pomeni, da je zakonodajalec Unije tu sprejel vsebinski pristop, kar pomeni, da je treba upoštevati datum, ko je storitev dejansko opravljena, ki ga po potrebi na podlagi dejanskih ugotovitev določijo davčni organi ali sodišče.

42. Člen 64(1) te direktive po mojem mnenju ne pomeni odstopanja od člena 63, kar zadeva določitev trenutka nastanka davčne obveznosti, ampak le njegovo dopolnitev in obrazložitev glede razmer, ki lahko vzbujajo dvom. Ta določba pojasnjuje, kateri datum je treba šteti za datum opravljene storitve, ki je povezana z obročnim plačilom. Za ta datum se šteje iztek roka za plačilo.

[12] Glej točko 19 teh sklepnih predlogov.

43. Na splošno pa je logično, da je takšna običajna določitev datuma opravljene storitve potrebna le pri storitvah, pri katerih je težko natančno določiti čas izvedbe zgolj na podlagi dejstev, zlasti ker sta pravno razmerje med strankama transakcije in storitev, ki je predmet te transakcije, neprekinjena. V takšnem položaju se šteje, da izvajanje storitve traja, dokler traja obveznost plačila zanjo.

44. Vendar uporabe člena 64(1) Direktive 2006/112 ni treba razširiti na primere, v katerih je enostavno določiti datum opravljene storitve, zlasti kadar je storitev enkratna in obstaja natančen datum, ki omogoča ugotovitev zaključka njene izvedbe v skladu s pogodbenim razmerjem med strankama zadevne transakcije. Takšna razširitev področja uporabe navedene določbe bi pomenila, da je v tej določbi dogodek, ki je povzročil davčno obveznost, opredeljen v nasprotju z izrecnim besedilom člena 63 te direktive.

45. Sistematična razlaga člena 64(1) Direktive 2006/112, predvsem glede na člen 63 te direktive, torej podpira nikalen odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje. Načeloma se strinjam s pripombami Komisije glede tega.

46. Poleg tega, kot pravilno poudarja nemška vlada, bi drugačna razlaga zadevne določbe pomenila, da lahko stranki transakcije prosto manipulirata, kdaj nastane davčna obveznost, in ustrezno določita rok za plačilo cene za dobavo blaga ali opravljenih storitev. Sodišče je že imelo priložnost ugotoviti, da je bil namen zakonodajalca Unije čim bolj uskladiti datum nastanka davčne obveznosti v vseh državah članicah, da bi se zagotovilo enotno pobiranje DDV.[13] Cilj zagotavljanja enotnega pobiranja davka velja ne le za vse države članice, temveč tudi za vse podobne transakcije, ne glede na sekundarne razlike, kot je način plačila nadomestila. To zahteva načelo enakega obravnavanja in zagotovitev nemotene konkurence.

47. Nastanek in višina davčne obveznosti za DDV sta odvisna le od treh dejavnikov: narave transakcije, ki določa samo dejstvo možne obdavčitve in davčne stopnje; višine nadomestila, to je davčne osnove; in datuma opravljene storitve, ki je načeloma enak nastanku davčne obveznosti. Vendar datum plačila tega nadomestila ni eden od dejavnikov, pomembnih z vidika obdavčitve v sistemu DDV.

48. Sodna praksa Sodišča, ki jo navajata predložitveno sodišče in družba X v svojih stališčih, zlasti sodbi Asparuhovo Lake Investment Company[14] in baumgarten sports & more, zgornje ugotovitve ne izpodbija.[15] Podlaga za uporabo člena 64(1) Direktive 2006/112 je bila neprekinjena in razširjena narava pravnega razmerja med strankama v transakciji, pri čemer so bile neprekinjene obveznosti ne le na strani prejemnika, temveč tudi ponudnika storitev, plačilo dogovorjenega nadomestila pa je bilo odvisno od izvedbe teh obveznosti.[16] V skladu z dejanskimi ugotovitvami predložitvenega sodišča v tej zadevi – v okviru postopka v glavni stvari – glede obdavčitve enkratne storitve, ki je bila v določenem trenutku opravljena v celoti in za katero mora ponudnik brezpogojno prejeti plačilo v celoti, to ni tako.

[13] Sodba z dne 2. maja 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, točka 22).

[14] Sodba z dne 3. septembra 2015 (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] Sodba z dne 29. novembra 2018 (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] Glej sodbi z dne 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, točki 47 in 49), in z dne 29. novembra 2018, baumgarten Sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, točki 30 in 31).

49. Zato se strinjam s Komisijo, da je treba izraz „transakcije, povezane z zaporednimi plačili“, uporabljen v členu 64(1) Direktive 2006/112, razumeti tako, da se nanaša na transakcije, ki že zaradi svoje narave zahtevajo plačilo, ki je časovno razporejeno ali razdeljeno na obroke, in sicer zaradi njihovega ponavljanja.

50. Zato je treba to določbo razlagati tako, da se ne uporablja za transakcijo, ki vključuje enkratno opravljanje storitev, za katere davčni zavezanec prejema plačilo na obroke.

Razmerje med obveznostjo plačila dolgovanega davka in prejemkom plačila za obdavčljivo transakcijo

51. Tako predložitveno sodišče v svojem sklepu kot tudi družba X v pisnih stališčih trdita, da je v razmerah, kot so te v postopku v glavni stvari, kjer je plačilo nadomestila za enkratno storitev razdeljeno na obroke, ki se plačujejo dlje časa (v tem primeru več kot pet let), kjer se ob plačilu posameznega obroka obračuna DDV, davkoplačevalec primoran dolgo časa plačevati celoten DDV, čeprav od stranke še ni prejel plačila.

52. Kot sem navedel v predlogu odgovora na drugo vprašanje za predhodno odločanje v obravnavani zadevi, uporaba člena 90 Direktive 2006/112 v tem primeru ne omogoča ustrezne rešitve te težave. Podobno po mojem mnenju ni rešitev uporaba člena 64(1) te direktive.

53. Kot sem že omenil, nastanek davčne obveznosti za DDV načeloma ni odvisen od tega, da davčni zavezanec prejme plačilo za obdavčljivo transakcijo, ki jo je opravil. Davčna obveznost lahko nastane tudi pred plačilom tega nadomestila. Sodišče je to v svoji sodni praksi že imelo priložnost jasno poudariti. [17]

54. Če je neplačilo nadomestila, določenega v pogodbi med strankama obdavčljive transakcije, trajno, na primer zaradi odpovedi ali spremembe te pogodbe, ali kadar ni odvisno od volje davčnega zavezanca, zlasti če sopogodbenik ne izpolni obveznosti plačila, se uporablja člen 90 Direktive 2006/112 in se davčna osnova temu primerno zmanjša ter s tem tudi znesek davčne obveznosti.

55. Nasprotno pa se v primeru, ko je že od samega začetka določeno, da se za del obdavčljive transakcije plačilo odloži ali razdeli na obroke, davčni zavezanec odloči, kako bo opravljal svojo gospodarsko dejavnost, ob polnem zavedanju obveznosti, zlasti davčnih, ki so povezane z izvajanjem te dejavnosti. Od njegove volje je odvisno, ali se bo strinjal s plačilom nadomestila na obroke in pod kakšnimi pogoji.

56. Rešitev je v takem primeru lahko zaračunavanje in odtegljaj celotnega dolgovanega DDV ob prvem obroku plačila ali dodelitev prvega obroka za plačilo tega davka. [18] Na ta način davčnemu zavezancu ni treba porabiti lastnih finančnih sredstev za plačilo davka.

[17] „[…] v skladu s členom 63 […] Direktive [2006/112], obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene, to je v trenutku, ko je storitev opravljena, ne glede na to, ali je bilo nadomestilo za to transakcijo že plačano. Dobavitelj blaga ali ponudnik storitev mora torej finančni upravi plačati DDV, tudi če od svoje stranke še ni prejel plačila za opravljeno transakcijo.“ Tako „[…] v skladu s sistemom, vzpostavljenim z Direktivo 2006/112, zapadlost DDV ter nastanek in uveljavljanje pravice do odbitka načeloma niso odvisni od tega, ali je nadomestilo za določeno transakcijo, ki vključuje DDV, že plačano“ (sodba z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska, C-274/10, EU:C:2011:530, točki 46 in 48).

[18] Kot je razvidno iz podatkov, ki jih je predložila družba X, je v postopku v glavni stvari znesek prvega obroka, ki ga je prejela ta družba, presegel znesek DDV, ki je zapadel za zadevno transakcijo.

57. Glede trditve družbe X, da plačilo celotnega zneska DDV, ki zapade po prejemu prvega obroka plačila, davkoplačevalcu ne pusti dobička iz opravljene transakcije in mu celo odvzame sredstva za kritje stroškov opravljene storitve, je treba ugotoviti, da obdavčitev DDV ni odvisna od rezultatov gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca.[19] Ta davek se zaračuna tudi za neprofitne in celo izgubne transakcije. Naloga gospodarskih subjektov – in ne sistema DDV – je, da zagotovijo donosnost svoje ekonomske dejavnosti.

58. V postopku v glavni stvari lahko težava nastane zaradi načina, kako je družba X izdajala račune za sporno transakcijo. V skladu s podatki iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je ta družba za vsak obrok plačila izdala ločen račun, vključno z DDV za ta obrok. Predložitveno sodišče ne navaja, ali so davčni organi v postopku v glavni stvari izpodbijali tak način izdajanja računov. Ta način pa se ne zdi skladen z določbami Direktive 2006/112.

59. Direktiva 2006/112 v naslovu XI določa obveznosti davčnih zavezancev. Člen 220 te direktive določa, da mora vsak davčni zavezanec zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun. Člen 226 navedene direktive natančno ureja podrobnosti glede vsebine računov. To vključuje zlasti obseg in vrsto opravljenih storitev (točka 6), datum, na katerega ja bila dokončana storitev (točka 7), davčno osnovo (točka 8) in znesek DDV, ki se plača (točka 10).

60. Kot je Sodišče že imelo priložnost poudariti, naj bi obvezni podatki na računu, vključno z vrsto opravljenih storitev in datumom njihovega opravljanja, davčnim organom med drugim omogočali nadzor nad plačilom dolgovanega davka.[20] Ti podatki se morajo zato čim bolj ujemati z dejanskim stanjem. Zlasti enkratna storitev ne bi smela biti predmet več računov, izdanih v dolgih časovnih presledkih, tudi če so drugače vsi elementi, zlasti skupni znesek plačanega DDV, pravilni.

61. Če bi družba X v postopku v glavni stvari izdala en sam, pravilen račun, ki bi zajemal celotno davčno osnovo zadevnega posla in celoten znesek dolgovanega DDV ter datum opravljanja storitve, bi ji to omogočilo pravilno opredelitev davčnih obveznosti ter ustrezno oblikovanje njenega pravnega razmerja s prejemnikom glede načina plačila nadomestila.

62. Vendar je res, kot opozarja predložitveno sodišče v svojem sklepu, da Sodišče davčne zavezance pogosto označuje kot „pobiralce“ davka DDV za državo.[21] To pa ne pomeni, da je vloga davčnih zavezancev *omejena* le na vlogo pobiralcev davka. Člen 193 Direktive 2006/112 davčne zavezance opredeljuje kot osebe, ki so zavezane *plačilu* DDV.[22] Iz nobene določbe te direktive ali katere koli sodbe Sodišča pa ni razvidno, da bi bila ta obveznost pogojena s tem, da davčni zavezanec predhodno prejme znesek izstopnega davka.[23]

63. Člen 66(b) Direktive 2006/112 pa državam članicam omogoča, da določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane najpozneje ob prejemu plačila.[24] Toda tukaj gre za odstopanje od splošnih načel iz členov 63, 64 in 65 te direktive, ki ni obvezno in bi moralo veljati za posebne transakcije ali

[19] V skladu s členom 9(1) Direktive 2006/112 je „‚davčni zavezanec‘ vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“.

[20] Sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točke 26, 27, 29 in 30).

[21] Glej zlasti sodbi z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23).

[22] Ob upoštevanju položaja, kadar so ga v skladu s posebnimi določbami zavezane plačati druge osebe.

[23] To je jasno razvidno iz sodbe z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), ki jo je navedlo predložitveno sodišče, v kateri Sodišče izrecno pogojuje obveznost plačila davka z izvedbo transakcije, ne pa s prejemom plačila.

[24] Takšno možnost določa člen 13(1), točka 1(b), UStG v povezavi s členom 20, vendar se ta v postopku v glavni stvari ne uporablja.

kategorije davčnih zavezancev ter ne bi smelo biti splošne narave. Že sam obstoj takšne možnosti posredno potrjuje, da obračun DDV načeloma ni odvisen od tega, da davčni zavezanec prejme plačilo za obdavčljivo transakcijo.

64. Kot pa pravilno poudarjata nemška vlada in Komisija, bi razlaga člena 64(1) Direktive 2006/112, ki jo je predlagala družba X in v skladu s katero že sama razporeditev plačila nadomestila na obroke omogoča, da je plačilo davka povezano z zapadlostjo teh obrokov, določbam člena 66(b) te direktive znatno odvzela smisel.

65. Trditve v zvezi s tem, da mora biti davek plačan, preden davčni zavezanec prejme celotno plačilo, torej ne spremenijo sklepa iz točke 50 teh sklepnih predlogov.

Predlog

66. Glede na vse zgoraj navedene premisleke predlagam, da se na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori:

1. Člen 64(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se ne uporablja za transakcijo, ki vključuje enkratno opravljanje storitev, za katero davčni zavezanec prejme plačilo na obroke.

2. Člen 90(1) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da kadar se davčni zavezanec, ki opravlja enkratno storitev, s prejemnikom dogovori, da bo plačilo razdelil na obroke, ne pride do neplačila v smislu te določbe.