Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 1. júla 2021 [1]

Vec C-324/20

Finanzamt B
proti
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty – Poskytovanie služieb – Jednorazová služba – Platba v splátkach – Smernica 2006/112/ES – Článok 63 – Vznik daňovej povinnosti – Článok 64 ods. 1 – Pojem plnenie ‚platené postupne' – Článok 90 ods. 1 – Zníženie základu dane – Pojem ‚nezaplatenie'"

Úvod

1. Podľa zásad hospodárskej slobody a zmluvnej voľnosti subjekty na trhu slobodne určujú svoje zmluvné vzťahy, tak pokiaľ ide o poskytované plnenia, ako aj odplatu za ne. Musia však v tejto súvislosti zohľadniť podmienky, za ktorých vykonávajú svoje činnosti, a to nielen podmienky hospodárskej povahy, ale aj podmienky právnej povahy, vrátane daňových podmienok. Prejednávaná vec ilustruje problémy, ktoré môžu vzniknúť, keď sa tieto podmienky nezohľadnia.

2. V tejto veci ide konkrétnejšie o to, či a do akej miery časové rozloženie platby protihodnoty uhrádzanej za transakciu, ktorá je predmetom dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH"), ovplyvňuje okamih vzniku povinnosti zdaniteľnej osoby zaplatiť túto daň.

[1] Jazyk prednesu: poľština

Právny rámec

Právo Únie

3. Článok 63 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [2] stanovuje:

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

4. Článok 64 ods. 1 tejto smernice však znie:

„Ak sa… poskytnutie služieb vyúčtováva postupne alebo platí postupne, toto… poskytnutie sa považuje za ukončené [uskutočnené – *neoficiálny preklad*] uplynutím obdobia, na ktoré sa toto vyúčtovanie alebo platby vzťahujú.“

5. Článok 66 písm. b) uvedenej smernice zase stanovuje:

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

…

b) najneskôr v deň prijatia platby,

…“

6. Podľa článku 73 tej istej smernice:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

7. Napokon článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní [po uskutočnení transakcie – *neoficiálny preklad*] sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.“

Nemecké právo

8. Smernica 2006/112 bola do nemeckého práva prebratá ustanoveniami Umsatzsteuergesetz [3] (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“).

[2] Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

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

9. § 13 ods. 1 bod 1 tohto zákona stanovuje:

„Daň vzniká

1. pri dodaniach a iných plneniach

a) ak sa daň vypočítava podľa dohodnutej finančnej protihodnoty (§ 16 ods. 1 prvá veta) uplynutím obdobia predbežného hlásenia, za ktoré sa má zaplatiť DPH, v ktorom boli uskutočnené všetky plnenia. Platí to aj pre čiastočné plnenia. O čiastočné plnenia ide vtedy, keď sa odmena za určité časti plnenia, ktoré z hospodárskeho hľadiska možno rozdeliť, dohodne samostatne. Keď sa odmena alebo časť z nej zaplatí skôr, ako sa uskutoční plnenie alebo jeho časť, daňová povinnosť v tejto súvislosti vzniká uplynutím obdobia predbežného hlásenia, za ktoré sa má zaplatiť DPH, v ktorom bola uhradená finančná protihodnota alebo jej časť;

b) pri výpočte dane podľa uhradených finančných protihodnôt (§ 20), uplynutím obdobia predbežného hlásenia, za ktoré sa má zaplatiť DPH, v ktorom boli tieto protihodnoty uhradené;

….“

10. Podľa § 17 UStG

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

2. Odsek 1 sa uplatní analogicky, ak

(1) sa finančná protihodnota, ktorá bola dohodnutá za zdaniteľné dodanie, iné plnenie alebo za zdaniteľné nadobudnutie v rámci Spoločenstva, stala nevymožiteľnou. Ak je finančná protihodnota uhradená neskôr, výška dane a odpočet dane sa opätovne upravia.

…“

11. Napokon § 20 prvá veta UstG v znení, ktoré sa uplatňuje na sporné zdaňovacie obdobie, stanovoval:

„Finanzamt [daňový úrad] môže na žiadosť povoliť, aby podnikateľ:

(1) ktorého celkový obrat (§ 19 ods. 3) neprekročil v predchádzajúcom kalendárnom roku viac ako 500 000 eur, alebo

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

(3) ak plnenia uskutočňuje v rámci činnosti vykonávanej ako príslušník slobodného povolania…,

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

Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

12. X-Beteiligungsgesellschaft mbH, spoločnosť založená podľa nemeckého práva (ďalej len „X“), je zdaniteľnou osobou na účely DPH v Nemecku.

13. V zdaňovacom období 2012 X poskytla spoločnosti T-GmbH (ďalej len „T“) sprostredkovateľské služby pri predaji nehnuteľného majetku spoločnosti T. Ako vyplýva z dohody o odmene uzavretej medzi týmito spoločnosťami 7. novembra 2012, v čase uzavretia tejto dohody už X uskutočnila všetky plnenia, na ktoré bola zaviazaná.

14. Z tejto dohody tiež vyplýva, že odmena za uvedené sprostredkovateľské služby bola stanovená vo výške jeden milión eur plus DPH a mala byť zaplatená v piatich splátkach vo výške 200 000 eur plus DPH. Tieto splátky mali byť platené každý rok, a to od 30. júna 2013. Po uplynutí lehoty na zaplatenie každej splátky X vyhotovila faktúru a odviedla dlžnú DPH.

15. V rozhodnutí z 22. decembra 2016 sa príslušný daňový orgán domnieval, že X poskytla spoločnosti T služby v celom rozsahu v priebehu roka 2012, takže X mala zaplatiť celú DPH z dotknutej transakcie.

16. X podala žalobu proti tomuto rozhodnutiu na príslušný Finanzgericht (finančný súd, Nemecko). Tento súd vyhovel žalobe a rozhodol, že hoci služby boli skutočne poskytnuté v roku 2012, sumu protihodnoty tejto transakcie treba s výnimkou prvej splátky zaplatenej 30. júna 2013 považovať za nezaplatenú v zmysle § 17 UStG a článku 90 ods. 1 smernice 2006/112. Podľa tohto súdu uplatnenie týchto ustanovení umožňuje zabrániť tomu, aby bola X povinná zaplatiť celú DPH pred prijatím celej protihodnoty za poskytnuté služby.

17. Daňový orgán podal opravný prostriedok proti tomuto rozhodnutiu na vnútroštátny súd. Za týchto okolností Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Postačuje zmluvne dohodnutá platba v splátkach na to, aby sa dalo konštatovať, že jednorazové poskytnutie služby, ktorá nebola poskytovaná počas stanoveného obdobia, vedie k postupnému vyúčtovaniu alebo postupným platbám v zmysle článku 64 ods. 1 smernice [2006/112]?

2. Subsidiárne, v prípade zápornej odpovede na prvú otázku: treba považovať za nezaplatenie v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH, ak sa zdaniteľná osoba pri poskytovaní svojich služieb dohodne, že odmena za tieto služby sa poskytne v piatich ročných splátkach a vnútroštátne právo pre prípad neskoršej platby predpokladá úpravu, na základe ktorej sa zruší predchádzajúce zníženie základu dane podľa tohto ustanovenia?“

18. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený Súdnemu dvoru 22. júla 2020. Písomné pripomienky predložili X, vláda Spolkovej republiky Nemecko a Európska komisia. Súdny dvor rozhodol, že pojednávanie nenariadi.

Analýza

Úvodné úvahy

O skutkových zisteniach

19. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania predloženom v prejednávanej veci vnútroštátny súd vychádza zo skutkových zistení prvostupňového súdu, ktorý konštatoval, že plnenie v rámci spornej transakcie má jednorazovú povahu a že ho X v celom rozsahu uskutočnila v roku 2012, takže protihodnota vo výške jeden milión eur plus DPH zodpovedala službám, ktoré boli v celom rozsahu realizované v roku 2012.

20. X však popiera toto zistenie. Domnieva sa, že dohoda uzavretá so spoločnosťou T obsahovala poskytovanie doplnkových služieb, najmä v oblasti poradenstva, ktoré mali byť poskytované počas nasledujúcich rokov protihodnotou za úhradu nových splátok zmluvne dohodnutej odmeny. Táto spoločnosť sa teda domnieva, že iba suma prijatá 30. júna 2013 bola odmenou za služby, ktoré poskytla v roku 2012. X sa odvoláva predovšetkým na doplňujúcu dohodu o výklade z 15. marca 2016 uzavretú so spoločnosťou T a na procesné uznesenie Finanzgericht (finančný súd) z 23. septembra 2020, ktoré priložila k svojim písomným pripomienkam. Prejudiciálne otázky položené v prejednávanej veci sú teda podľa nej hypotetické.

21. Treba však prihliadať na to, že v prejudiciálnom konaní je Súdny dvor v zásade viazaný skutkovými zisteniami vnútroštátneho súdu.[4] V tomto prípade sa okrem toho tieto zistenia nejavia na prvý pohľad ako nesprávne. Predovšetkým uznesenie z 23. septembra 2020 bolo prijaté po rozhodnutí vnútroštátneho súdu podať návrh na začatie prejudiciálneho konania v prejednávanej veci. Toto uznesenie bolo tiež vydané v odlišnom konaní týkajúcom sa dane z príjmov spoločnosti X za zdaňovacie obdobie 2012. Skutkové okolnosti však môžu byť posúdené odlišne pri určení príjmov zohľadňovaných na účely dane z príjmov právnických osôb a pri určení daňovej povinnosti v oblasti DPH.

22. V dôsledku toho si myslím, že Súdny dvor musí odpovedať na prejudiciálne otázky položené v prejednávanej veci a pritom vychádzať zo skutkového stavu zisteného vnútroštátnym súdom (alebo zisteného prvostupňovým súdom a akceptovaného vnútroštátnym súdom).

O prejudiciálnych otázkach

23. Vnútroštátny súd kladie v tomto prípade dve prejudiciálne otázky. Prvá otázka sa týka výkladu pojmu transakcií, za ktoré sa „platí postupne“ v zmysle článku 64 ods. 1 smernice 2006/112. Druhá otázka sa zase týka toho, či taká situácia, o akú ide vo veci samej, môže predstavovať „nezaplatenie“ v zmysle článku 90 ods. 1 tejto smernice. Uplatnenie tohto posledného ustanovenia nezávisí od výkladu článku 64 ods. 1 uvedenej smernice; nezaplatenie sa môže týkať aj transakcií, za ktoré sa platí postupne. Naproti tomu v prípade kladnej odpovede na druhú prejudiciálnu otázku sa prvá otázka stane bezpredmetnou. Začnem preto preskúmaním druhej otázky.

[4] Je pravda, že nedávno som mal príležitosť spochybniť správnosť zistení formulovaných tým istým súdom, ktorý podal prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania [pozri návrhy, ktoré som predniesol vo veci XY (Fakultatívna daňová úľava), C-100/20, EU:C:2021:387]. Nešlo však o skutkové okolnosti ako také, ale ich posúdenie podľa práva Únie.

O druhej prejudiciálnej otázke

24. Vnútroštátny súd chce prostredníctvom svojej druhej prejudiciálnej otázky vedieť, či sa článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 má vykladať v tom zmysle, že ak sa zdaniteľná osoba pri poskytnutí služieb jednorazovej povahy dohodla, že bude odmenená v splátkach, možno vo vzťahu k postupným platbám nasledujúcim po prvej splátke odmeny konštatovať, že došlo k nezaplateniu v zmysle tohto ustanovenia, takže základ dane možno v zodpovedajúcom rozsahu znížiť a neskôr prípadne zvýšiť po zaplatení ďalších splátok. Zdá sa, že táto otázka vyplynula z toho, že práve toto riešenie prijal vo veci samej prvostupňový súd s cieľom zabrániť tomu, aby zdaniteľná osoba musela finančne znášať dlžnú DPH skôr, ako prijala odmenu za poskytnutú službu.

25. X navrhuje odpovedať na túto otázku kladne, zatiaľ čo nemecká vláda a Komisia navrhujú zápornú odpoveď.

26. Súhlasím s názorom nemeckej vlády a Komisie.

27. DPH sa vypočítava pomerne zo základu dane,[5] ktorý je definovaný ako „všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie“[6]. Výška tohto základu dane sa určuje v okamihu vzniku daňovej povinnosti, teda v prípade služieb v okamihu poskytnutia služby.

28. Ak však po vzniku daňovej povinnosti dôjde k zníženiu sumy, ktorú má zdaniteľná osoba získať ako protihodnotu za poskytnuté plnenie, treba podľa toho znížiť aj základ dane a v dôsledku toho aj sumu povinnosti zdaniteľnej osoby z titulu dlhovanej dane.[7] Môže ísť o zníženie v doslovnom zmysle slova, ako aj o „zníženie na nulu“, teda úplný zánik základu dane a súvisiacej daňovej povinnosti. Takáto zmena môže byť vyvolaná zmenou alebo ukončením zmluvného vzťahu medzi stranami zdaniteľnej transakcie alebo vyplývať z nezaplatenia odmeny za plnenie zmluvným partnerom zdaniteľnej osoby.

29. Povinnosť znížiť základ dane a súvisiacu daňovú povinnosť upravená v tomto ustanovení je výrazom zásady, podľa ktorej je základom DPH protihodnota, ktorú skutočne získala alebo má získať zdaniteľná osoba za zdaniteľnú transakciu.[8]

30. Tento cieľ článku 90 ods. 1 smernice 2006/112 znamená, že toto ustanovenie sa uplatňuje iba v prípade, keď dôjde k zníženiu sumy, ktorú má zdaniteľná osoba získať ako odmenu za poskytnuté plnenie. Naproti tomu, ak táto suma nie je znížená, neexistuje žiadny dôvod znížiť základ dane a uvedené ustanovenie sa neuplatní. Tak je to napríklad vtedy, keď sa strany zdaniteľnej transakcie nedohodnú na znížení odmeny, ale iba na časovom rozložení alebo odklade platby.

31. Je zjavné, že v prípade nezaplatenia protihodnoty zmluvným partnerom zdaniteľnej osoby, nemusí byť zníženie sumy, ktorú získa zdaniteľná osoba, definitívne, pretože ak nedôjde k zmene zmluvného vzťahu medzi zmluvnými stranami, zostáva zdaniteľná osoba veriteľom vo vzťahu

5 Článok 1 ods. 2 smernice 2006/112.

6 Článok 73 smernice 2006/112.

7 Článok 90 ods. 1 smernice 2006/112.

8 Rozsudok z 12. októbra 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, bod 26).

k nezaplatenej protihodnote, ktorú môže získať neskôr.[9] Definitívnosť zníženia základu dane je teda neistá. Práve z tohto dôvodu článok 90 ods. 2 smernice 2006/112 prenecháva členským štátom, aby určili podmienky uplatnenia jej článku 90 ods. 1 v prípade nezaplatenia.[10]

32. Zároveň však platí, že v prípade odkladu alebo časového rozloženia platby protihodnoty, ktorú *má* zdaniteľná osoba *získať* z tohto titulu, protihodnota určite *nie je* znížená. Neexistuje teda ani dôvod znížiť základ dane.[11]

33. Hoci teda súhlasím s názorom nemeckej vlády, keď tvrdí, že každé zníženie odmeny, ktorú má zdaniteľná osoba získať za zdaniteľnú transakciu, sa týka situácií, ku ktorým dôjde *po* uskutočnení dotknutého plnenia, napriek tomu podľa môjho názoru nejde o podstatné hľadisko na účely odpovede na túto prejudiciálnu otázku. Podstatnou skutočnosťou v tejto súvislosti totiž je, že platba odmeny vo viacerých splátkach nemení sumu, ktorú má zdaniteľná osoba získať titulom tejto odmeny a v dôsledku toho ani základ dane z tejto transakcie.

34. Z toho podľa môjho názoru vyplýva, že článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na situáciu, v ktorej sa zdaniteľná osoba poskytujúca jednorazovú službu dohodla s príjemcom na zaplatení svojej odmeny v splátkach, sa nevzťahuje pojem nezaplatenia v zmysle tohto ustanovenia.

35. Navyše ako uvádza nemecká vláda, v súlade s článkom 90 ods. 1 smernice 2006/112 sa zníženie základu dane na základe tohto ustanovenia uplatňuje za podmienok určených členskými štátmi. Článok 90 ods. 2 tejto smernice umožňuje členským štátom, aby ho neuplatnili na situácie nezaplatenia. Podľa § 17 ods. 2 bodu 1 UstG tak v prípade nezaplatenia možno základ dane znížiť iba vtedy, keď sa protihodnota stane nevymožiteľnou. To nezodpovedá prípadu platby v splátkach. Samotné nemecké právo, ktoré je v tomto ohľade v súlade so smernicou 2006/112, teda neumožňuje uplatniť ustanovenia, ktoré preberajú článok 90 tejto smernice, v prípade platby protihodnoty za zdaniteľnú transakciu v splátkach.

O prvej prejudiciálnej otázke

36. Vnútroštátny súd chce prostredníctvom svojej prvej prejudiciálnej otázky v podstate vedieť, či sa článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na transakciu zahŕňajúcu jednorazové poskytnutie služieb, ak je protihodnota zaplatená zdaniteľnej osobe vo forme splátok.

37. Táto otázka sa zakladá na skutkovom zistení vnútroštátneho súdu, ktorý konštatoval, že služba, o ktorú ide vo veci samej, mala jednorazovú povahu a bola v celom rozsahu poskytnutá v zdaňovacom období 2012.[12] To je tiež predpoklad, z ktorého vychádza moja analýza tejto otázky.

[9] Rozsudok z 12. októbra 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, bod 29).

[10] Rozsudok z 12. októbra 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, body 28 a 29).

[11] Ako správne poznamenáva nemecká vláda, o nezaplatenie môže ísť iba v prípade nezaplatenia splátky v čase jej splatnosti. Takúto situáciu však nemožno vopred predpokladať.

[12] Pozri bod 19 vyššie.

O výklade článku 64 ods. 1 smernice 2006/112

38. Treba pripomenúť, že článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje, že ak sa poskytnutie služieb platí postupne, považuje sa za uskutočnené uplynutím obdobia, na ktoré sa tieto platby vzťahujú. Odpoveď na prejudiciálnu otázku teda vyžaduje vyložiť pojem „transakcie, za ktoré sa platí postupne“ v zmysle tohto ustanovenia.

39. Na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, si myslím, že iba znenie tohto ustanovenia neumožňuje jasne odpovedať na túto otázku.

40. Článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 sa má naopak vykladať s prihliadnutím na jej článok 63. Podľa tohto ustanovenia však zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká v okamihu uskutočnenia plnenia, ktoré je predmetom transakcie.

41. Článok 63 smernice 2006/112 nespresňuje, akú udalosť treba považovať za označujúcu okamih uskutočnenia plnenia. To podľa môjho názoru znamená, že normotvorca Únie zaujal v tomto prípade vecný prístup, takže treba zohľadniť okamih skutočného uskutočnenia plnenia určený prípadne na základe skutkových zistení daňových orgánov alebo súdu.

42. Pokiaľ ide o určenie okamihu vzniku daňovej povinnosti, článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 teda podľa môjho názoru nepredstavuje výnimku z jej článku 63, ale iba dopĺňa a spresňuje toto ustanovenie pre situácie, ktoré môžu vzbudzovať pochybnosti. Toto ustanovenie totiž spresňuje, ktorý okamih treba považovať za okamih uskutočnenia plnenia, ktorého zaplatenie je rozložené v čase. Ide o okamih uplynutia lehoty na zaplatenie.

43. Logicky je však táto dohodnutá definícia okamihu uskutočnenia plnenia potrebná iba pre plnenia, pri ktorých je na základe samotného skutkového stavu ťažké určiť okamih ich uskutočnenia, najmä preto, že právny vzťah medzi stranami transakcie a plnenie, ktoré je jej predmetom, má nepretržitú povahu. V tomto prípade sa plnenie považuje za uskutočňované tak dlho, ako dlho trvá platobná povinnosť, ktorá sa na neho vzťahuje.

44. Naproti tomu uplatnenie článku 64 ods. 1 smernice 2006/112 netreba rozširovať na situácie, v ktorých možno okamih uskutočnenia plnenia zistiť ľahko, najmä keď má plnenie jednorazovú povahu a keď existuje presný okamih umožňujúci konštatovať, že jeho uskutočňovanie je ukončené v súlade so zmluvným vzťahom, ktorý zaväzuje strany dotknutej transakcie. Takéto rozšírenie pôsobnosti tohto ustanovenia by totiž znamenalo, že toto ustanovenie by definovalo zdaniteľnú udalosť v rozpore s jednoznačným znením článku 63 tejto smernice.

45. Systematický výklad článku 64 ods. 1 smernice 2006/112, hlavne s prihliadnutím na jej článok 63, teda svedčí v prospech zápornej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku. V podstate v tejto súvislosti súhlasím s pripomienkami Komisie.

46. Navyše, ako to správne tvrdí nemecká vláda, iný výklad tohto ustanovenia by znamenal, že strany transakcie by si mohli slobodne určiť okamih vzniku daňovej povinnosti tým, že by upravili lehotu na zaplatenie ceny za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb. Súdny dvor však už mal príležitosť potvrdiť, že normotvorca Únie chcel čo najväčšmi harmonizovať deň vzniku daňovej povinnosti vo všetkých členských štátoch, aby sa zabezpečil jednotný výber DPH.[13] Cieľ zabezpečiť jednotný výber tejto dane sa týka nielen všetkých členských štátov, ale aj všetkých

[13] Rozsudok z 2. mája 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, bod 22).

transakcií tej istej povahy, bez ohľadu na ich rozdiely, ktoré sú druhoradé, ako napríklad podmienky zaplatenia odmeny. Toto riešenie si vyžadujú zásady rovnosti zaobchádzania a nenarušenej hospodárskej súťaže.

47. Vznik a výška daňovej povinnosti totiž závisia iba od troch skutočností: od povahy uskutočnenej transakcie, ktorá určuje jej prípadné zdanenie, ako aj sadzbu dane, od výšky protihodnoty, teda od základu dane a od okamihu uskutočnenia plnenia, ktorý je v zásade aj okamihom vzniku daňovej povinnosti. Naproti tomu v systéme DPH okamih zaplatenia protihodnoty nepatrí k faktorom relevantným na účely zdanenia.

48. Tieto závery nespochybňuje judikatúra Súdneho dvora, ktorú uvádza vnútroštátny súd a X vo svojich pripomienkach, najmä rozsudky Asparuchovo Lake Investment Company [14] a baumgarten sports & more [15]. Hoci bol totiž článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 uplatnený vo veciach, v ktorých boli vyhlásené tieto rozsudky, bolo to preto, že právny vzťah medzi stranami transakcie mal nepretržitú a dlhodobú povahu, pričom priebežné povinnosti nemal len príjemca, ale aj poskytovateľ služby a samotné zaplatenie dohodnutej odmeny záviselo od splnenia týchto povinností. [16] Zo skutkových zistení vnútroštátneho súdu v prejednávanej veci však vyplýva, že to tak nie je v situácii vo veci samej, ktorá sa týka zdanenia jednorazovej služby, v celom rozsahu poskytnutej v konkrétnom okamihu, za ktorú je poskytovateľ služby odmenený v celom rozsahu a bezpodmienečne.

49. Súhlasím preto s analýzou Komisie, podľa ktorej výraz „[transakcie, za ktoré sa] platí postupne“, použitý v článku 64 ods. 1 smernice 2006/112, treba chápať v tom zmysle, že sa týka transakcií, ktoré si vzhľadom na samotnú svoju povahu vyžadujú platbu protihodnoty rozloženú v čase alebo platbu v splátkach, a to z dôvodu ich opakujúcej sa povahy.

50. Toto ustanovenie sa teda má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatňuje na transakciu spočívajúcu v jednorazovom poskytnutí služieb, za ktoré je zdaniteľná osoba odmenená v splátkach.

O vzťahu medzi povinnosťou zaplatiť dlžnú daň a získaním protihodnoty za zdaniteľnú transakciu

51. Tak vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí, ako aj X vo svojich písomných pripomienkach, tvrdia, že v takej situácii, o akú ide vo veci samej, v ktorej bola platba protihodnoty za jednorazovú službu časovo rozložená na dlhšie obdobie (v tomto prípade na päť rokov), pričom DPH sa vypočítavala v okamihu platby každej splátky, je zdaniteľná osoba povinná dlhodobo finančne znášať celú sumu DPH, aj keď ešte neprijala platbu od príjemcu služby.

52. Ako som uviedol v návrhu odpovede na druhú prejudiciálnu otázku v prejednávanej veci, uplatnenie článku 90 smernice 2006/112 neumožňuje v tomto prípade vhodným spôsobom vyriešiť tento problém. Podľa môjho názoru to platí aj pre uplatnenie článku 64 ods. 1 tejto smernice.

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

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

[16] Pozri rozsudky z 3. septembra 2015, Asparuchovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, body 47 a 49), a z 29. novembra 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, body 30 a 31).

53. Ako som pripomenul vyššie, v oblasti DPH vznik daňovej povinnosti v zásade nezávisí od toho, či zdaniteľná osoba získala protihodnotu za zdaniteľnú transakciu, ktorú uskutočnila. Daňová povinnosť môže vzniknúť aj pred zaplatením tejto protihodnoty. Súdny dvor už mal príležitosť výslovne to zdôrazniť vo svojej judikatúre. [17]

54. Keď je nezaplatenie protihodnoty upravenej zmluvou medzi stranami zdaniteľnej transakcie trvalé, napríklad po výpovedi alebo zmene zmluvy, alebo keď je nezávislé od vôle zdaniteľnej osoby, najmä ak zmluvný partner nesplní svoju platobnú povinnosť, uplatní sa článok 90 smernice 2006/112 a dôjde k zníženiu základu dane a v dôsledku toho rovnako aj sumy daňového dlhu.

55. Naproti tomu, keď je v rámci zdaniteľnej transakcie od začiatku upravený odklad alebo platba protihodnoty v splátkach, rozhoduje o podmienkach výkonu svojej hospodárskej činnosti práve zdaniteľná osoba s plnou znalosťou povinností, najmä daňových, ktoré to so sebou prináša. Rozhodnutie, či bude alebo nebude akceptovať časové rozloženie platby protihodnoty, a za akých podmienok, závisí od jej vôle.

56. V takomto prípade môže riešenie spočívať buď vo vymeraní a výbere celej dlžnej DPH v okamihu úhrady prvej splátky, alebo v použití tejto prvej splátky na zaplatenie dane. [18] Zdaniteľná osoba tak nie je nútená platiť daň zo svojich vlastných finančných zdrojov.

57. Pokiaľ ide o tvrdenie spoločnosti X, že zaplatenie celej dlžnej DPH po prijatí prvej splátky protihodnoty by zdaniteľnej osobe nenechalo žiaden zisk z uskutočnenej transakcie, ba dokonca by ju pripravilo o prostriedky nevyhnutné na pokrytie nákladov na poskytnutú službu, stačí uviesť, že zdanenie DPH nezávisí od výsledkov hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby. [19] Táto daň zaťažuje aj transakcie, ktoré nie sú ziskové alebo sú dokonca stratové. Nie je úlohou systému DPH, ale hospodárskych subjektov, aby si zabezpečili rentabilitu svojej hospodárskej činnosti.

58. Vo veci samej môže problém vyplývať zo spôsobu vyhotovenia faktúr vzťahujúcich sa na spornú transakciu spoločnosťou X. Podľa údajov nachádzajúcich sa v návrhu na začatie prejudiciálneho konania táto spoločnosť samostatne fakturovala každú splátku protihodnoty za službu, vrátane príslušnej DPH. Vnútroštátny súd nespresňuje, či daňové orgány vo veci samej napadli tento spôsob fakturácie. Zdá sa však, že tento spôsob nie je v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112.

59. Smernica 2006/112 vo svojej hlave XI definuje povinnosti zdaniteľných osôb. Jej článok 220 im ukladá povinnosť zabezpečiť, že najmä v prípade poskytnutia služieb iným zdaniteľným osobám je vyhotovená faktúra. Článok 226 tejto smernice podrobne vypočítava údaje, ktoré musí obsahovať faktúra. Ide predovšetkým o druh a rozsah poskytnutých služieb (bod 6), dátum, kedy sa uskutočnilo poskytnutie služieb (bod 7), základ dane (bod 8), ako aj výšku DPH, ktorá sa má zaplatiť (bod 10).

[17] „… podľa článku 63 [smernice 2006/112] vzniká daňová povinnosť dodaním tovaru alebo poskytnutím služby, čiže pri uskutočnení danej transakcie, a to nezávisle od toho, či už došlo k zaplateniu protihodnoty za príslušnú transakciu. Dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby je teda povinný zaplatiť DPH do štátnej pokladnice, aj keď mu jeho zákazník ešte za uskutočnenú transakciu nezaplatil“. V dôsledku toho „… podľa systému zavedeného smernicou 2006/112 dochádza k splatnosti DPH, ako aj k vzniku a vykonaniu práva na odpočet dane v zásade nezávisle od toho, či už došlo k zaplateniu protihodnoty vrátane DPH za transakciu, alebo nie“ [rozsudok z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, body 46 a 48)].

[18] Z informácií oznámených spoločnosťou X vyplýva, že vo veci samej suma prvej úhrady, ktorú táto spoločnosť prijala, prevyšovala sumu DPH, ktorá mala byť zaplatená z danej transakcie.

[19] V súlade s článkom 9 ods. 1 smernice 2006/112 „‚zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“.

60. Ako už mal Súdny dvor príležitosť zdôrazniť, povinné údaje nachádzajúce sa na faktúre, okrem iného druh poskytnutej služby a dátum jej poskytnutia, majú daňovým orgánom umožniť najmä kontrolu zaplatenia dlžnej dane.[20] Tieto informácie preto musia čo najviac zodpovedať skutočnosti. Za plnenie jednorazovej povahy by predovšetkým nemali byť vyhotovené viaceré faktúry v dlhých časových intervaloch, aj keď okrem toho všetky skutočnosti, najmä celková suma dlžnej DPH, zodpovedajú skutočnosti.

61. Ak by vo veci samej X vyhotovila jedinú správnu faktúru, obsahujúcu celý základ dane zo spornej transakcie a celú sumu dlžnej DPH, ako aj dátum poskytnutia služby, umožnilo by jej to, aby správne určila svoje daňové povinnosti a podľa toho upravila svoj právny vzťah s príjemcom služby, pokiaľ ide o spôsob zaplatenia protihodnoty.

62. Je však pravda, ako to zdôrazňuje vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí, že Súdny dvor niekedy označuje zdaniteľné osoby ako „vyberačov“ DPH na účet štátu.[21] To však nijako neznamená, že úloha zdaniteľných osôb *je obmedzená* na úlohu vyberačov dane. Článok 193 smernice 2006/112 definuje zdaniteľné osoby ako osoby, ktoré sú povinné *zaplatiť* DPH.[22] Zo žiadneho ustanovenia smernice, ani zo žiadneho rozhodnutia Súdneho dvora však nevyplýva, že by táto povinnosť závisela od toho, či zdaniteľná osoba predtým vyberie sumu dane zaplatenej na vstupe.[23]

63. Naproti tomu článok 66 písm. b) smernice 2006/112 umožňuje členským štátom stanoviť, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb daňová povinnosť k DPH vzniká najneskôr v deň prijatia platby.[24] Ide však o výnimku zo všeobecných pravidiel uvedených v článkoch 63 až 65 tejto smernice, ktorá má fakultatívnu povahu a musí byť obmedzená na niektoré transakcie alebo niektoré kategórie zdaniteľných osôb, a nie mať všeobecnú povahu. Samotná existencia takejto možnosti nepriamo potvrdzuje, že vznik daňovej povinnosti k DPH v zásade nezávisí od toho, či zdaniteľná osoba vyberie platbu vzťahujúcu sa na zdaniteľnú transakciu.

64. Ako však správne tvrdila nemecká vláda a Komisia, výklad článku 64 ods. 1 smernice 2006/112 odporúčaný spoločnosťou X, podľa ktorého samotná skutočnosť, že protihodnota je zaplatená v splátkach, umožňuje dať do súvisu vznik daňovej povinnosti a splatnosť týchto splátok, by značne zbavoval podstaty článok 66 písm. b) tejto smernice.

65. Tvrdenia týkajúce sa nevyhnutnosti, aby daň bola zaplatená skôr ako zdaniteľná osoba prijme celú svoju odmenu, teda nemôžu spochybniť záver uvedený v bode 50 vyššie.

[20] Rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turisticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 26, 27, 29 a 30).

[21] Pozri predovšetkým rozsudky z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23).

[22] S výnimkou situácií, v ktorých podľa osobitných ustanovení majú túto platobnú povinnosť iné osoby.

[23] To jednoznačne vyplýva z rozsudku z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), uvádzaného vnútroštátnym súdom, v ktorom Súdny dvor jasne podmienil povinnosť zaplatiť daň uskutočnením transakcie, ale nie prijatím platby.

[24] Táto možnosť je upravená v ustanoveniach § 13 ods. 1 písm. b) v spojení s ustanoveniami § 20 UstG, ale neuplatňuje sa v konaní vo veci samej.

Návrh

66. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na prejudiciálne otázky, ktoré položil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), takto:

1. Článok 64 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatňuje na transakciu spočívajúcu v jednorazovom poskytnutí služieb, za ktoré je zdaniteľná osoba odmenená v splátkach.

2. Článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že situácia, v ktorej sa zdaniteľná osoba dohodla s príjemcom služby, že za poskytnutie služieb jednorazovej povahy bude odmenená v splátkach, nepredstavuje nezaplatenie v zmysle tohto ustanovenia.