



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

28. října 2021 \*

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2006/112/ES – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Poskytování služeb – Článek 63 – Vznik povinnosti k DPH – Článek 64 odst. 1 – Pojem ‚poskytnutí služby, které vede k postupným platbám‘ – Jednorázové poskytnutí služby hrazené platbami rozloženými v čase – Článek 90 odst. 1 – Snížení základu daně – Pojem ‚nezaplacení ceny‘“

Ve věci C-324/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 7. května 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 22. července 2020, v řízení

**Finanzamt B**

proti

**X-Beteiligungsgesellschaft mbH,**

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení L. Bay Larsen, místopředseda vykonávající funkci předsedy prvního senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj) a M. Safjan, soudce,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za X-Beteiligungsgesellschaft mbH O. Pantlem, Rechtsanwalt,
- za německou vládu J. Möllerem a S. Heimerl, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a L. Mantlem, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 1. července 2021,

\* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

## **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 64 odst. 1 a čl. 90 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt B (finanční úřad v B, Německo) a společností X-Beteiligungsgesellschaft mbH, jehož předmětem je vznik povinnosti k dani z přidané hodnoty (DPH) za poskytnutí služeb, za něž byla uhrazena odměna v několika splátkách.

## **Právní rámec**

### ***Unijní právo***

- 3 Bod 24 odůvodnění směrnice 2006/112 zní:

„Pojmy ‚uskutečnění zdanitelného plnění‘ a ‚[vznik daňové povinnosti]‘ by měly být harmonizovány, má-li zavedení a jakákoli následná změna společného systému DPH nabýt účinku zároveň ve všech členských státech.“

- 4 Článek 14 odst. 2 této směrnice stanoví:

„Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění:

[...]

b) skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky;

[...]“

- 5 Hlava VI směrnice 2006/112, týkající se uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti, obsahuje kapitolu 2, nadepsanou „Dodání zboží a poskytnutí služby“, v níž jsou obsaženy články 63 až 67 uvedené směrnice.
- 6 Článek 63 téže směrnice zní:

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

- 7 Článek 64 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Dodání zboží jiné než dodání, jehož předmětem je nájem zboží na dobu určitou nebo prodej zboží s odložením platby podle čl. 14 odst. 2 písm. b), a poskytnutí služby, které vede k postupným

vyúčtováním nebo postupným platbám, se považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují.

2. Členské státy mohou v některých případech stanovit, že se dodávání zboží a poskytování služeb, která probíhají po určitou dobu, považují za uskutečněná alespoň jednou ročně.“

8 Článek 66 této směrnice stanoví:

„Odchylně od článků 63, 64 a 65 mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v jednom z těchto okamžiků:

a) nejpozději vystavením faktury;

b) nejpozději přijetím platby;

c) není-li vystavena faktura, nebo je-li vystavena pozdě, v určité lhůtě po uskutečnění zdanitelného plnění.“

9 Článek 90 směrnice 2006/112, obsažený v hlavě VII této směrnice, nadepsané „Základ daně“, zní následovně:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno [V případě zrušení, vypovězení nebo odstoupení od smlouvy], je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

10 Článek 193 této směrnice stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

11 Článek 226 uvedené směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[...]

6) množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby;

7) den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, nebo den, kdy byla provedena platba uvedená v čl. 220 bodech 4 a 5, pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury;

[...]“

## **Německé právo**

- 12 Ustanovení § 13 odst. 1 bodu 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ze dne 21. února 2005 (BGB1 2005 I, s. 386), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „UStG“), stanoví:

„Daňová povinnost vzniká:

1. při dodání zboží a poskytnutí služeb

- a) pokud je daň počítána na základě sjednané úplaty (§ 16 odst. 1 první věta), uplynutím období, za něž se podává předběžné hlášení, během něhož se plnění uskutečnilo. Totéž platí pro dílčí plnění. O dílčí plnění se jedná, je-li sjednána odděleně úplata za určité části plnění, které je z hospodářského hlediska dělitelné. Je-li úplata nebo její část přijata před uskutečněním plnění nebo dílčího plnění, vzniká odpovídající dílčí daňová povinnost uplynutím období, za něž se podává předběžné hlášení, během něhož došlo k přijetí úplaty nebo dílčí úplaty,
- b) pokud je daň počítána na základě přijaté úplaty (§ 20), uplynutím období, za něž se podává předběžné hlášení, během něhož došlo k přijetí úplaty,

[...]“

- 13 Ustanovení § 17 UStG stanoví:

„1. Změnil-li se základ daně zdanitelného plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1, je podnikatel, který toto zdanitelné plnění uskutečnil, povinen opravit vyšší daně splatné na tomto základě. [...]

2. Odstavec 1 se použije obdobně, pokud

- 1) se úplata sjednaná za zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby nebo za zdanitelné pořízení zboží uvnitř Společenství stala nevymahatelnou. V případě dodatečného přijetí úplaty se opět provede oprava výše daně a odpočtu daně na vstupu.

[...]“

- 14 Podle § 20 první věty UStG může být podnikatel oprávněn k výpočtu DPH nikoli na základě sjednané úplaty, ale na základě přijaté úplaty, zejména pokud jeho obrat nepřesáhl určitou hranici v předchozím kalendářním roce.

## **Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžné otázky**

- 15 V průběhu roku 2012 poskytla společnost X zprostředkovatelské služby společnosti T-GmbH za účelem prodeje pozemku posledně uvedenou společností třetí osobě. Z dohody o provizi uzavřené mezi společnostmi X a T dne 7. listopadu 2012 vyplývá, že společnost X již k tomuto datu splnila své smluvní povinnosti.

- 16 Pokud jde o odměnu za dotčené služby, tato dohoda stanovila částku ve výši 1 000 000 eur navýšenou o DPH a stanovila, že tato částka musí být uhrazena ve splátkách ve výši 200 000 eur navýšených o DPH. Dílčí platby byly splatné vždy s ročním intervalem a první dílčí platba byla splatná dne 30. června 2013. V okamžiku splatnosti každé splátky vystavila společnost X fakturu na dlužnou částku, přijala ji a odvedla odpovídající DPH.
- 17 Finanční úřad v B po provedení daňové kontroly rozhodnutím ze dne 22. prosince 2016 konstatoval, že služby byly poskytnuty v průběhu roku 2012, a že společnost X byla z tohoto důvodu povinna za tentýž rok odvést DPH z celkové částky provize.
- 18 Poté, co byla zamítnuta stížnost proti tomuto rozhodnutí, podala společnost X žalobu k Finanzgericht (finanční soud, Německo), který jí v podstatné části vyhověl. Uvedený soud totiž konstatoval, že společnost X poskytovala služby dotčené v původním řízení v průběhu roku 2012. Měl však za to, že s výjimkou první splátky provize, která byla přijata v průběhu roku 2013, musí být dohodnutá finanční odměna považována za nevymahatelnou ve smyslu § 17 odst. 2 bodu 1 a § 17 odst. 1 první věty UStG. Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, Finanzgericht (finanční soud) vycházel z předpokladu, že použití čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 umožňuje snížit základ daně, aby se zabránilo tomu, že osoba povinná k dani bude muset po dobu několika let odvádět DPH dopředu za období, v němž se plnění uskutečnilo, i když ještě v průběhu tohoto období neobdržela celou platbu za toto plnění.
- 19 Finanční úřad v B podal proti rozhodnutí Finanzgericht (finanční soud) opravný prostředek *Revision* k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo).
- 20 Posledně uvedený soud si klade otázku, zda se čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 vztahuje na jednorázové poskytnutí služby. Zatímco toto ustanovení vylučuje ze své působnosti prodej zboží s odložením platby, nestanoví odpovídající vyloučení pro poskytnutí služeb hrazených platbami rozloženými v čase. Doslovné použití uvedeného ustanovení by přitom mohlo vést k neodůvodněnému rozlišování mezi dodáním zboží a poskytnutím služby. Navíc by mohlo neoprávněně omezit obecné pravidlo článku 63 směrnice 2006/112, podle něhož daňová povinnost v zásadě vzniká poskytnutím služby.
- 21 Uvedený soud kromě toho zdůrazňuje, že projednávaná věc se liší od věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), v němž se jednalo o poskytnutí služeb sportovního agenta, konkrétně o umístění hráče do fotbalového klubu, přičemž odměna tohoto agenta byla vázána na udržení umístěného hráče v daném klubu. Věc v původním řízení se totiž týká situace, kdy zaplacení splátek dohodnuté odměny podléhá pouze lhůtám, a nikoli podmínce spočívající v trvalém úspěchu zprostředkování, jehož realizace je nejistá.
- 22 Okolnost, že v rozsudku ze dne 29. listopadu 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), Soudní dvůr odkázal na rozsudek ze dne 3. září 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542), ve kterém se jednalo o službu poskytovanou trvale po dlouhou dobu, potvrzuje výklad, podle kterého může dojít k „postupným vyúčtováním nebo postupným platbám“ ve smyslu čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 pouze tehdy, pokud mezi dotčenými plněními a platbami rozloženými v čase existuje vztah.
- 23 Takový přístup odpovídá § 13 odst. 1 bodu 1 písm. a) druhé a třetí větě UStG, podle kterého je rozhodující oddělitelnost plnění z hospodářského hlediska.

- 24 Pro případ, že by ve věci dotčené v původním řízení nebylo možné použít čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112, se předkládající soud táže Soudního dvora na možnost použít čl. 90 odst. 1 této směrnice.
- 25 Uvedený soud připomíná, že za poskytnutí služby uskutečněné v roce 2012 obdržela společnost X od června 2013 odměnu v několika splátkách, pokaždé navýšených o DPH. Pokud by se přitom mělo za to, že DPH za jednorázové plnění je splatná v roce, kdy bylo plnění uskutečněno, byla by osoba povinná k dani, která souhlasí s úhradou ve splátkách, povinna DPH předfinancovat. Předkládající soud však vyjadřuje pochybnosti o tom, zda je povinnost zaplatit dopředu DPH v souladu s úlohou osob povinných k dani, které, jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, a zejména z rozsudků ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), a ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), jednají jako výběrčí daně na účet státu.
- 26 Předkládající soud upřesňuje, že takové povinnosti se lze vyhnout snížením daňového základu podle čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 a poté jeho následným novým vyměřením v okamžiku skutečného zaplacení odměny.
- 27 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Vyplývá v případě služby, která je poskytnuta jednorázově, a tedy nikoli po určité období, důvod k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám ve smyslu čl. 64 odst. 1 směrnice [2006/112], již ze skutečnosti, že bylo sjednáno placení ve splátkách?
- 2) Podpůrně, v případě záporné odpovědi na první otázku: Je třeba mít za to, že se jedná o nezaplacení ceny ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice [2006/112], pokud osoba povinná k dani při uskutečnění svého plnění uzavře dohodu, že toto plnění bude uhrazeno v pěti ročních splátkách, a vnitrostátní právo pro případ pozdějšího zaplacení stanoví opravu, na jejímž základě dojde ke zrušení předchozího snížení základu daně provedeného podle tohoto ustanovení?“

## **K předběžným otázkám**

### ***K přípustnosti otázek***

- 28 Jak vyplývá ze skutkového rámce, jak jej vylíčil předkládající soud, spor v původním řízení se týká služeb, které byly v plném rozsahu poskytnuty na konci roku 2012 a za které byla v souladu se smluvními ujednáními uhrazena odměna v pěti ročních splátkách počínaje následujícími roky.
- 29 Žalovaná v původním řízení ve svém vyjádření předloženém Soudnímu dvoru zpochybňuje tento popis skutkového stavu. Za tímto účelem se opírá o dokument, který uvádí zjištění učiněná předběžně německým soudem v rámci jiného sporu, než je spor v původním řízení.
- 30 Takový dokument však nemůže zpochybnit popis skutkového rámce obsažený v předkládacím rozhodnutí.

- 31 Postačí připomenout, že podle ustálené judikatury je ke zjištění a posouzení skutkového stavu ve sporu, který mu byl předložen, jakož i k výkladu a uplatňování vnitrostátního práva, příslušný pouze předkládající soud. Soudní dvůr totiž musí vzít v rámci rozdělení pravomocí mezi unijní a vnitrostátní soudy v úvahu skutkový a legislativní kontext, do něhož jsou předběžné otázky zasazeny, tak jak je vymezen v předkládacím rozhodnutí (rozsudek ze dne 27. ledna 2021, Dexia Nederland, C-229/19 a C-289/19, EU:C:2021:68, bod 44 a citovaná judikatura).
- 32 Z toho vyplývá, že předběžné otázky jsou přípustné.

### *K první otázce*

- 33 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že jednorázové poskytnutí služeb, za něž je poskytnuta odměna ve formě plateb rozložených v čase, spadá do působnosti tohoto ustanovení.
- 34 Úvodem je třeba uvést, že čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán ve světle článku 63 této směrnice, jelikož první ustanovení je inherentně spjata s druhým ustanovením.
- 35 Podle tohoto článku 63 je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Podle čl. 64 odst. 1 této směrnice se pak poskytnutí služby, které vede mimo jiné k postupným platbám, považuje za uskutečněné ve smyslu uvedeného článku 63 uplynutím období, ke kterým se tyto platby vztahují.
- 36 Z kombinovaného použití těchto dvou ustanovení vyplývá, že v případě poskytnutí služby, které vede k postupným platbám, k uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti dochází v okamžiku uplynutí období, ke kterým se tyto platby vztahují (rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970, bod 28 a citovaná judikatura).
- 37 Pokud jde o výklad výrazu „[plnění], které vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám“, tento výraz by mohl být chápán buď v tom smyslu, že zahrnuje jednorázová plnění, jejichž dohodnutá odměna je placena v několika splátkách, nebo v tom smyslu, že se vztahuje pouze na plnění, jejichž povaha odůvodňuje platbu rozloženou v čase, a sice ta, která jsou poskytována nikoliv jednorázově, ale opakujícím se nebo trvalým způsobem během určitého období.
- 38 Tento výklad je potvrzen zněním a účelem čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112. Podle tohoto ustanovení je totiž okamžik vzniku daňové povinnosti určen v závislosti na uplynutí období, ke kterým se vztahují postupné platby. Vzhledem k tomu, že tyto platby nutně představují protiplnění za uskutečněná plnění, vyplývá z toho, že uvedené ustanovení implicitně vyžaduje, aby tato plnění byla uskutečněna v průběhu uvedených období. Za těchto podmínek nemůže záviset použití čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 na samotné skutečnosti, že platba za plnění je rozložena v čase.
- 39 V důsledku toho použití tohoto čl. 64 odst. 1 předpokládá vztah mezi povahou dotčených plnění a rozloženou povahou plateb v čase, takže toto ustanovení se nemůže týkat jednorázového plnění, a to ani v případě, kdy je za něj placena odměna prostřednictvím plateb rozložených v čase.
- 40 Tento doslovný výklad čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 je potvrzen jeho účelem, jakož i systematikou této směrnice.

- 41 V tomto ohledu je třeba uvést, že účelem čl. 64 odst. 1 uvedené směrnice je ve spojení s jejím článkem 63 usnadnit výběr DPH, a zejména určit okamžik vzniku daňové povinnosti.
- 42 Za účelem určení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti totiž článek 63 směrnice 2006/112 vyžaduje, aby byl stanoven okamžik skutečného poskytnutí plnění. Jak uvedl generální advokát v bodě 41 svého stanoviska, tento článek neupřesňuje, jaká událost má být považována za okamžik poskytnutí plnění, takže je na příslušných vnitrostátních orgánech a soudech, aby ověřily okamžik jeho skutečného poskytnutí.
- 43 Naproti tomu podle čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 vznik daně a povinnosti k této dani souvisí s uplynutím období, ke kterým se vztahují platby za uskutečněná plnění. Posledně uvedené ustanovení tedy obsahuje právní pravidlo, které umožňuje přesně určit okamžik vzniku daňové povinnosti prostřednictvím právní fikce, a vyhnout se tak nutnosti provádět skutková zjištění nezbytná pro určení okamžiku skutečného poskytnutí plnění.
- 44 Konkrétně, jak již Soudní dvůr konstatoval, v případě, že se použije čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112, stačí, aby období poskytování služeb, ke kterým se vztahují postupné platby, byla uvedena na fakturách k tomu, aby osoba povinná k dani splnila požadavky, které vyplývají z čl. 226 bodu 7 této směrnice, podle kterého faktura uvádí den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno poskytnutí služby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, body 29 až 31).
- 45 Nicméně k použití čl. 64 odst. 1 uvedené směrnice jakožto právního pravidla, jehož cílem je určit okamžik, ke kterému vzniká daňová povinnost, lze přistoupit pouze tehdy, je-li okamžik (či okamžiky) skutečného uskutečnění plnění nejednoznačný a může vést k rozdílnému posouzení, což je případ, kdy jsou plnění z důvodu jejich trvalé nebo opakované povahy poskytována během jednoho nebo více stanovených období.
- 46 Naproti tomu, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 44 svého stanoviska, v případě, kdy je okamžik poskytnutí plnění jednoznačný, zejména pokud má plnění jednorázovou povahu a pokud existuje přesný okamžik umožňující určit ukončení jeho poskytnutí podle smluvního vztahu mezi stranami dotčené transakce, nemůže se čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 použít, aniž by to odporovalo jasnému znění článku 63 téže směrnice.
- 47 Kromě toho podle posledně uvedeného ustanovení vykládaného ve světle bodu 24 odůvodnění směrnice 2006/112 nejsou vznik DPH a povinnosti k této dani prvky, kterými mohou smluvní strany volně nakládat. Naopak unijní normotvůrce zamýšlel v co největším možném rozsahu harmonizovat datum vzniku daňové povinnosti ve všech členských státech, aby byl zajištěn jednotný výběr této daně (rozsudek ze dne 2. května 2019, *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, bod 22 a citovaná judikatura).
- 48 Bylo by tedy v rozporu s článkem 63 směrnice 2006/112 umožnit osobě povinné k dani, která poskytla jednorázové plnění, avšak uzavřela dohodu o platbách rozložených v čase za účelem úhrady za toto plnění, zvolit si použití čl. 64 odst. 1 této směrnice, a určit tak sama okamžik vzniku povinnosti k DPH a její splatnost.
- 49 Takový výklad čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 by byl rovněž obtížně slučitelný s čl. 66 písm. a) a b) uvedené směrnice. Podle těchto ustanovení totiž členské státy mohou odchýlně od článků 63 až 65 téže směrnice stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost nejpozději vystavením faktury nebo přijetím platby. Článek 66



písm. a) a b) směrnice 2006/112 by přitom do značné míry postrádal smysl, pokud by osoby povinné k dani mohly v závislosti na smluvních ujednáních o odměně samy určit okamžik vzniku povinnosti k DPH a její splatnost namísto členských států.

- 50 Kromě toho z judikatury Soudního dvora nelze vyvodit, že čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 lze použít i v případě jednorázových plnění. Věci, v nichž Soudní dvůr připustil použitelnost tohoto ustanovení, se totiž týkaly služeb poskytovaných po určitá časová období na základě smluvních vztahů, které stanovily závazky trvalé povahy, ať už se jednalo o pronájem vozidla (rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97), poskytování právního, obchodního a finančního poradenství (rozsudky ze dne 3. září 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, a ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690), nebo umístění a udržení hráče ve fotbalovém klubu (rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).
- 51 Ani okolnost, že osoby povinné k dani mohou být nuceny k předfinancování DPH, kterou musí uhradit státu, když poskytují služby jednorázové povahy, odměna za ně je rozložena v čase, nemůže vyvrátit závěry uvedené v bodech 39 a 48 tohoto rozsudku.
- 52 Z ustálené judikatury vskutku vyplývá, že v souladu se zásadou neutrality DPH je třeba podnikatele jako výběrčího daně na účet státu v plné míře osvobodit od konečného zatížení daní z přidané hodnoty, která byla nebo má být zaplacená v rámci jeho ekonomické činnosti, která sama podléhá DPH [rozsudek ze dne 15. října 2020, E. (DPH – Snížení daňového základu), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 31 a citovaná judikatura].
- 53 Jak však uvedl generální advokát v bodě 62 svého stanoviska, úloha osob povinných k dani se neomezuje na výběr DPH. Podle článku 193 směrnice 2006/112 je jim v zásadě uložena povinnost odvést daň, pokud uskutečňují zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, aniž by tato povinnost byla podmíněna předchozím obdržením protiplnění nebo alespoň výše daně odváděné na výstupu.
- 54 Podle článku 63 směrnice 2006/112 totiž povinnost k DPH vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby, tedy při uskutečnění daného plnění, a to nezávisle na otázce, zda již bylo zaplaceno protiplnění, které je za toto plnění dlužné. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb musí tedy správci daně odvést DPH, ačkoli od svého zákazníka dosud neobdržel odpovídající platbu za uskutečněné plnění (rozsudek ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko, C-274/10, EU:C:2011:530, bod 46).
- 55 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první předběžnou otázku odpovědět tak, že čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že jednorázové poskytnutí služeb, za něž je poskytnuta odměna ve formě plateb rozložených v čase, nespadá do působnosti tohoto ustanovení.

### ***K druhé otázce***

- 56 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že v případě dohody o platbách rozložených v čase musí být nezaplacení splátky odměny před její splatností považováno za nezaplacení ceny ve smyslu tohoto ustanovení, a může tedy vést ke snížení základu daně.

- 57 Je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví snížení zdanitelného základu v případě zrušení, vypovězení nebo odstoupení od smlouvy, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění.
- 58 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, v případech, na které se vztahuje, ukládá toto ustanovení členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž výši DPH dlužnou osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Uvedené ustanovení je výrazem základní zásady směrnice 2006/112, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, kterou obdržela osoba povinná k dani (rozsudek ze dne 12. října 2017, Lombard Ingotlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 26 a citovaná judikatura).
- 59 Pokud jde o částečné nebo celkové nezaplacení protiplnění, nemůže na rozdíl od odstoupení od smlouvy nebo jejího zrušení vrátit strany do situace, v níž se nacházely před uzavřením smlouvy. V případě, že dojde k nezaplacení kupní ceny, aniž dojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující zboží nebo příjemce služeb nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a prodávající zboží nebo dodavatel služeb v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíž zaplacení se může domáhat před soudem. Nelze však vyloučit, že se taková pohledávka stane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, jelikož nezaplacení ceny se vyznačuje nejistotou, která je způsobena tím, že nezaplacení není definitivní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. října 2017, Lombard Ingotlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, body 29 a 30).
- 60 Nezaplacení protiplnění ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 se tedy týká pouze situací, kdy příjemce zboží nebo služeb nezplatí, nebo zaplatí jen část pohledávky, k jejímuž uspokojení je nicméně povinen na základě smlouvy uzavřené s dodavatelem nebo poskytovatelem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. července 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, bod 36 a citovaná judikatura).
- 61 Ve světle této judikatury je třeba konstatovat, že platba odměny za poskytnutí služby ve splátkách v souladu se smlouvou uzavřenou mezi stranami nespadá pod případ nezaplacení protiplnění uvedený v čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112.
- 62 Tento způsob platby totiž nemění výši odměny, kterou má osoba povinná k dani získat nebo kterou ve skutečnosti může získat. Za těchto podmínek zůstává základ daně nezměněn a daňová správa neobdrží z titulu DPH částku vyšší, než je částka odpovídající odměně osoby povinné k dani. Dále vzhledem k tomu, že před datem splatnosti splátky provize tato splátka není splatná, nelze takovou situaci stavět na roveň situaci, kdy příjemce plnění uhradí pohledávku, kterou dluží, pouze částečně.
- 63 Kromě toho, jak již vyplývá z úvah uvedených v bodech 51 až 54 tohoto rozsudku, pro účely výkladu čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 je irelevantní okolnost, že v určitých případech může být osoba povinná k dani nucena předfinancovat DPH, kterou musí odvést daňové správě.
- 64 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě dohody o platbách rozložených v čase nemůže být nezaplacení splátky odměny před její splatností považováno za nezaplacení ceny ve smyslu tohoto ustanovení, a nemůže proto vést ke snížení základu daně.

## K nákladům řízení

- 65 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

- 1) **Článek 64 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že jednorázové poskytnutí služeb, za něž je poskytnuta odměna ve formě plateb rozložených v čase, nespadá do působnosti tohoto ustanovení.**
- 2) **Článek 90 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě dohody o platbách rozložených v čase nemůže být nezaplacení splátky odměny před její splatností považováno za nezaplacení ceny ve smyslu tohoto ustanovení, a nemůže proto vést ke snížení základu daně.**

Podpisy.