



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

28. listopada 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2006/112/EZ – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Pružanje usluga – Članak 63. – Obveza obračuna PDV-a – Članak 64. stavak 1. – Pojam ‚usluga koja dovodi do niza plaćanja‘ – Usluga jednokratne naravi koja je plativa u obrocima – Članak 90. stavak 1. – Smanjenje oporezivog iznosa – Pojam ‚neplaćanje cijene‘”

U predmetu C-324/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 7. svibnja 2020., koju je Sud zaprimio 22. srpnja 2020., u postupku

Finanzamt B

protiv

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, potpredsjednik, u svojstvu predsjednika prvog vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj) i M. Safjan, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za X-Beteiligungsgesellschaft mbH, O. Pantle, *Rechtsanwalt*,
- za njemačku vladu, J. Möller i S. Heimerl, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i L. Mantl, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 1. srpnja 2021.,

* Jezik postupka: njemački

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 64. stavka 1. i članka 90. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta B (Porezna uprava B, Njemačka) i društva X-Beteiligungsgesellschaft mbH, u vezi s prijavom obračuna poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se duguje na temelju pružanja usluga koje su bile predmet naknade u nekoliko obroka.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Uvodna izjava 24. Direktive 2006/112 glasi kako slijedi:

„Pojmove oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a je potrebno uskladiti kako bi uvođenje zajedničkog sustava PDV-a i svih njegovih kasnijih izmjena moglo stupiti na snagu u isto vrijeme u svim državama članicama.”

- 4 U skladu s člankom 14. stavkom 2. te direktive:

„Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

[...]

(b) stvarnu predaju robe u skladu s ugovorom za najam robe na određeno razdoblje ili za prodaju robe uz odgodu, kojim se utvrđuje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja, najkasnije po izvršenju konačne otplate;

[...]”

- 5 Glava VI. Direktive 2006/112, koja se odnosi na oporezivi događaj i obvezu obračuna PDV-a, sadržava poglavlje 2., naslovljeno „Isporuka robe ili usluga”, u kojem se nalaze članci 63. do 67. navedene direktive.

- 6 Prema članku 63. te direktive:

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

- 7 Člankom 64. Direktive 2006/112 određuje se:

„1. Kada uzrokuje niz izvoda iz računa ili niz plaćanja, isporuka robe, osim one koja se sastoji od najma robe na određeno razdoblje ili prodaje robe s odgodom plaćanja iz točke (b) članka 14.

stavka 2., ili isporuka usluga, smatraju se završenim prilikom isteka razdoblja na koja se takvi izvodi iz računa ili plaćanja odnose.

2. Države članice mogu odrediti da se u određenim slučajevima kontinuirana isporuka robe ili usluga tijekom određenog vremenskog perioda smatra završenom barem u intervalima od godinu dana.”

8 U skladu s člankom 66. te direktive određuje 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:

(a) ne kasnije od vremena izdavanja računa;

(b) ne kasnije od vremena primitka plaćanja;

(c) kad račun nije izdan, ili je izdan kasnije, u određenom razdoblju od datuma oporezivog događaja.”

9 Članak 90. Direktive 2006/112, koji se nalazi u njezinoj glavi VII., naslovljenoj „Oporezivi iznos”, glasi kako slijedi:

„1. 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.

2. U slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od stavka 1.”

10 Članak 193. te direktive glasi:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka od 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.”

11 Člankom 226. navedene direktive određeno je:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

6. količin[a] i narav isporučene robe ili opseg i vrst[a] pruženih usluga;

7. datum na koji je obavljena isporuka robe ili dovršena usluga ili datum na koji je obavljena isplata iz točke 4. i 5. članka 220., ako se taj datum može odrediti te ako se razlikuje od datuma izdavanja računa,

[...]”

Njemačko pravo

- 12 Članak 13. stavak 1. točka 1. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet) od 21. veljače 2005. (BGBl. 2005. I, str. 386.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: UStG), propisuje:

„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,

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

[...]”

- 13 Člankom 17. UStG-a predviđa se:

„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. primjenjuje se *mutatis mutandis* 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;

[...]”

- 14 U skladu s člankom 20. prvom rečenicom UStG-a, poduzetniku se može dopustiti da PDV ne obračuna prema ugovorenim naknadama, nego prema naplaćenim naknadama, među ostalim, ako njegov promet nije prekoračio određeni prag tijekom prethodne kalendarske godine.

Činjenice u glavnom postupku i prethodna pitanja

- 15 Tijekom 2012. društvo X pružalo je usluge posredovanja društvu T-GmbH radi prodaje zemljišta potonjeg društva trećoj osobi. Iz ugovora o naknadi koji su 7. studenoga 2012. sklopili društva X i T proizlazi da je na taj datum društvo X već ispunilo svoje ugovorne obveze.

- 16 Kada je riječ o naknadi za predmetne usluge, tim je ugovorom iznos određen na 1 000 000 eura, uvećan za PDV, te je pojašnjeno da taj iznos treba uplatiti u obrocima od 200 000 eura, uvećanima za PDV. Obroci su dospijevali na naplatu u razmaku od jedne godine, a prvi je obrok trebalo platiti 30. lipnja 2013. U trenutku dospelosti svakog obroka društvo X izdalo je račun za dugovani iznos, izvršilo svoju naplatu i platilo odgovarajući PDV.
- 17 Nakon poreznog nadzora, Porezna uprava B odlukom od 22. prosinca 2016. utvrdila je da je usluga isporučena 2012. i da je stoga društvo X za tu istu godinu moralo platiti PDV na ukupan iznos naknade.
- 18 Budući da je prigovor protiv te odluke odbijen, društvo X podnijelo je tužbu Finanzgerichtu (Financijski sud, Njemačka), koji ju je u bitnome prihvatio. Taj je sud stvarno utvrdio da je društvo X pružilo usluge o kojima je riječ u glavnom postupku tijekom 2012. Međutim, smatrao je da se ugovorena financijska naknada, osim prvog obroka honorara, koji je naplaćen tijekom 2013. godine, treba smatrati nenaplativom u smislu članka 17. stavka 2. točke 1. i članka 17. stavka 1. prve rečenice UStG-a. Kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, Finanzgericht (Financijski sud) oslonio se na pretpostavku da bi primjena članka 90. stavka 1. Direktive 2006/112 omogućila smanjenje oporezivog iznosa kako bi se izbjeglo da porezni obveznik tijekom više godina bude obvezan platiti PDV koji se duguje za razdoblje isporuke usluga, iako još nije primio potpunu isplatu te usluge tijekom tog razdoblja.
- 19 Porezna uprava B podnijela je reviziju protiv odluke Finanzgerichta (Financijski sud) pred Bundesfinanzhofom (Savezni financijski sud, Njemačka).
- 20 Potonji sud pita primjenjuje li se članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 na isporuke jednokratnih usluga. Iako ta odredba iz svojeg područja primjene isključuje prodaju robe uz odgodu, njome se ne predviđa odgovarajuće isključenje za isporuke usluga plaćene obročno. Međutim, doslovna primjena navedene odredbe mogla bi uvesti neopravdanu razliku između isporuke robe i isporuke usluga. Štoviše, ona bi mogla neopravdano ograničiti opće pravilo iz članka 63. Direktive 2006/112 na temelju kojeg obveza obračuna PDV-a načelno nastaje u trenutku pružanja usluge.
- 21 Osim toga, taj sud ističe da se ovaj predmet razlikuje od predmeta u kojem je donesena presuda od 29. studenoga 2018., *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), u kojoj je bila riječ o pružanju usluga sportskog agenta, odnosno transferu igrača u nogometni klub, jer je naknada tog agenta povezana s ostankom igrača transferiranog u dotični klub. Naime, predmet u glavnom postupku odnosi se na situaciju u kojoj plaćanje ugovorenih obroka naknade podliježe samo rokovima, a ne uvjetu koji se odnosi na trajni uspjeh posredovanja čije bi ostvarenje bilo neizvjesno.
- 22 Okolnost da se u presudi od 29. studenoga 2018., *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970) Sud pozvao na presudu od 3. rujna 2015., *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542), u kojoj je bila riječ o usluzi koja se kontinuirano pruža tijekom dugog razdoblja, potvrđuje tumačenje prema kojem je moguće imati „niz izvoda iz računa ili niz plaćanja” u smislu članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112 samo ako postoji odnos između predmetnih usluga i obročnih plaćanja.
- 23 Takav pristup odgovara članku 13. stavku 1. točki 1. podtočki (a) drugoj i trećoj rečenici UstG-a, na temelju kojeg je odlučujuća odvojivost usluge s gospodarskog stajališta.

- 24 U slučaju da u predmetu o kojem je riječ u glavnom postupku treba izuzeti iz primjene članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112, sud koji je uputio zahtjev pita Sud o mogućnosti primjene članka 90. stavka 1. te direktive.
- 25 Taj sud podsjeća na to da je za isporuku usluga obavljenu tijekom 2012. društvo X od lipnja 2013. primalo svoju naknadu u nekoliko obroka, svaki put uvećanu za PDV. Međutim, ako bi se smatralo da obveza obračuna PDV-a za jednokratnu uslugu nastaje tijekom godine u kojoj je ona pružena, porezni obveznik koji pristane na plaćanje u više obroka morao bi unaprijed financirati PDV. Međutim, sud koji je uputio zahtjev izražava sumnje o tome je li obveza plaćanja PDV-a unaprijed u skladu sa zadaćom poreznih obveznika, koji, kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda koja proizlazi osobito iz presuda od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846) i od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), djeluju kao ubirači poreza za račun države.
- 26 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se takva obveza može izbjeći smanjenjem oporezivog iznosa primjenom članka 90. stavka 1. Direktive 2006/112, a zatim njegovom naknadnom ponovnom ocjenom u trenutku stvarnog plaćanja naknade.
- 27 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti 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 [2006/112] 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 [2006/112] 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?“

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost pitanja

- 28 Kao što to proizlazi iz činjeničnog okvira, kako ga je iznio sud koji je uputio zahtjev, glavni postupak odnosi se na pružanje usluga koje je potkraj 2012. u cijelosti izvršeno i čija je protučinidba, u skladu s ugovornim odredbama, isplaćena u pet godišnjih obroka počevši od sljedećih godina.
- 29 U svojim očitovanjima podnesenima Sudu tuženik u glavnom postupku osporava to iznošenje činjenica. On se u tu svrhu oslanja na dokument u kojem se navode privremena utvrđenja koja je njemački sud iznio u okviru spora različitog od onoga u glavnom postupku.
- 30 Međutim, takav dokument ne može dovesti u pitanje opis činjeničnog okvira kako je sadržan u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku.

- 31 Naime, dovoljno je podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, sud koji je uputio zahtjev jedini ovlašten utvrditi i ocijeniti činjenice u postupku koji je pred njim pokrenut te tumačiti i primijeniti nacionalno pravo. Sud je u okviru podjele nadležnosti između njega i nacionalnih sudova dužan uzeti u obzir činjenični i pravni okvir unutar kojeg su postavljena prethodna pitanja i na način kako je određen odlukom o njihovu upućivanju (presuda od 27. siječnja 2021., *Dexia Nederland*, C-229/19 i C-289/19, EU:C:2021:68, t. 44. i navedena sudska praksa).
- 32 Iz toga slijedi da su postavljena pitanja dopuštena.

Prvo pitanje

- 33 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi znati treba li članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da je pružanje usluga jednokratne naravi koje se plaća obročno obuhvaćeno područjem primjene te odredbe.
- 34 Najprije valja istaknuti da članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti s obzirom na članak 63. te direktive, s obzirom na to da je prva odredba neodvojivo povezana s drugom.
- 35 S jedne strane, prema članku 63., oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga. S druge strane, na temelju navedenog članka 64. stavka 1. te direktive, kada uzrokuju, među ostalim, niz plaćanja, isporuke usluga smatraju se izvršenima, u smislu navedenog članka 63., prilikom isteka razdoblja na koja se takva plaćanja odnose.
- 36 Iz zajedničke primjene tih dviju odredbi proizlazi da za isporuke koje uzrokuju niz plaćanja oporezivi događaj i obveza obračuna poreza nastaju prilikom isteka razdoblja na koja se takva plaćanja odnose (presuda od 29. studenoga 2018., *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970, t. 28. i navedena sudska praksa).
- 37 Kad je riječ o tumačenju izraza „isporuke koje uzrokuju niz plaćanja”, on bi se mogao shvatiti ili u smislu da uključuju usluge jednokratnog karaktera čija se dogovorena naknada plaća u nekoliko obroka ili na način da se odnosi samo na usluge čija narav opravdava obročno plaćanje, odnosno one koje se ne pružaju jednokratno, nego uzastopno ili kontinuirano, tijekom određenog razdoblja.
- 38 Taj je zaključak potvrđen sadržajem i ciljem članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112. Naime, na temelju te odredbe, trenutak nastanka porezne obveze određuje se prema isteku razdoblja na koja se odnose uzastopna plaćanja. Budući da ta plaćanja nužno predstavljaju naknadu za obavljene usluge, iz toga proizlazi da navedena odredba implicitno zahtijeva da ona budu izvršena tijekom razdoblja na koja se odnosi. U tim okolnostima, primjena članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112 ne može se uvjetovati samo obročnim načinom plaćanja usluge.
- 39 Slijedom toga, primjena članka 64. stavka 1. pretpostavlja odnos između prirode predmetnih usluga i obročne naravi plaćanja, tako da se ta odredba ne može odnositi na jednokratnu uslugu, čak ni u slučaju da je naknada za nju plaćena u više obroka.
- 40 To doslovno tumačenje članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112 potvrđeno je njegovim ciljem i sustavom te direktive.
- 41 U tom pogledu valja istaknuti da je cilj članka 64. stavka 1. navedene direktive, u vezi s njezinim člankom 63., olakšati naplatu PDV-a, a osobito određivanje trenutka nastanka porezne obveze.

- 42 Naime, kako bi se odredio trenutak nastanka oporezivog događaja i nastanka obveze obračuna poreza, članak 63. Direktive 2006/112 zahtijeva da se utvrdi trenutak stvarnog izvršenja usluge. Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 41. svojeg mišljenja, taj članak ne precizira za koji se događaj smatra da označava trenutak u kojem je isporuka izvršena, tako da je na nadležnim nacionalnim tijelima i sudovima da provjere trenutak njezina stvarnog izvršenja.
- 43 Nasuprot tomu, na temelju članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112, nastanak poreza i obveza njegova obračuna povezani su s istekom razdoblja na koja se odnose plaćanja za obavljene isporuke. Potonja odredba stoga sadržava pravno pravilo koje omogućava da se točno utvrdi trenutak nastanka porezne obveze pomoću pravne fikcije, čime se izbjegava obveza provođenja činjeničnih utvrđenja potrebnih za utvrđivanje trenutka stvarnog izvršenja isporuka.
- 44 Konkretno, kao što je to Sud već utvrdio, u slučaju da se primjenjuje članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112, dovoljno je da su razdoblja isporuke usluga na koja se odnose uzastopna plaćanja navedena na računima kako bi porezni obveznik ispunio zahtjeve koji proizlaze iz članka 226. točke 7. te direktive, na temelju kojeg račun sadržava datum na koji je obavljena ili dovršena isporuka usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 29. do 31.).
- 45 Međutim, pozivanje na članak 64. stavak 1. navedene direktive, kao pravno pravilo kojim se određuje trenutak u kojem nastaje porezna obveza, nameće se samo ako jedan ili više trenutaka stvarnog nastanka isporuka nisu nedvosmisleni i mogu dovesti do različitih ocjena, što je slučaj kada su one, zbog svoje trajne ili ponavljajuće prirode, izvršene tijekom jednog ili više određenih razdoblja.
- 46 S druge strane, kao što je to u biti istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 44. svojeg mišljenja, u slučaju kada je trenutak izvršenja isporuke nedvosmislen, osobito kada je isporuka jednokratna i kada postoji točan trenutak koji omogućuje da se utvrdi kraj njezina izvršenja u skladu s ugovornim odnosom između stranaka predmetne transakcije, članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 ne može se primijeniti a da se ne povrijedi jasan tekst članka 63. iste direktive.
- 47 Osim toga, u skladu s potonjom odredbom, tumačenom u vezi s uvodnom izjavom 24. Direktive 2006/112, nastanak PDV-a i obveza njegova obračuna nisu elementi koje ugovorne strane mogu slobodno dogovarati. Naprotiv, zakonodavac Unije namjeravao je što je više moguće uskladiti datum na koji nastaje porezna obveza u svim državama članicama kako bi zajamčio jedinstveno ubiranje tog poreza (presuda od 2. svibnja 2019., Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, t. 22. i navedena sudska praksa).
- 48 Stoga bi bilo protivno članku 63. Direktive 2006/112 dopustiti poreznom obvezniku koji je isporučio jednokratnu uslugu, iako je sklopio dogovor o obročnom plaćanju kao naknadi za tu uslugu, da odabere primjenu članka 64. stavka 1. te direktive i da sam odredi trenutak nastanka i obveze obračuna PDV-a.
- 49 Takvo tumačenje članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112 vjerojatno ne bi bilo u skladu ni s njezinim člankom 66. točkama (a) i (b). Naime, na temelju tih odredbi države članice mogu predvidjeti, odstupajući od članaka 63. do 65. iste direktive, da obveza obračuna PDV-a nastaje za određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika najkasnije prilikom izdavanja računa ili prilikom primitka plaćanja. Međutim, članak 66. točke (a) i (b) Direktive 2006/112 bio

bi u velikoj mjeri lišen svoje biti ako bi porezni obveznici, s obzirom na načine naknade predviđene ugovorom, umjesto država članica mogli sami izmijeniti trenutak nastanka i obveze obračuna PDV-a.

- 50 Osim toga, iz sudske prakse Suda ne može se zaključiti da se članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 može primijeniti čak i u slučaju jednokratnih isporuka. Naime, predmeti u kojima je Sud prihvatio primjenjivost te odredbe odnosili su se na pružanje usluga isporučениh u određenim razdobljima na temelju ugovornih odnosa koji su utvrđivali trajne obveze, bilo da je riječ o najmu vozila (presuda od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97), pružanju usluga pravnog, poslovnog i financijskog savjetovanja (presude od 3. rujna 2015., Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542 i od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690) ili transferu i ostanku igrača u nogometnom klubu (presuda od 29. studenoga 2018., baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).
- 51 Okolnost da bi porezni obveznici mogli biti dovedeni u situaciju da pretfinanciraju PDV koji moraju platiti državi kada pružaju jednokratne usluge čija je naknada obročna ne može dovesti u pitanje zaključke iz točaka 39. i 48. ove presude.
- 52 Istina, ustaljena je sudska praksa da, u skladu s načelom neutralnosti PDV-a, poduzetnika, u svojstvu osobe koja ubire porez za račun države, treba u cijelosti osloboditi od konačnog opterećenja teretom poreza koji je dužan platiti ili koji je platio u okviru svojih poslovnih djelatnosti koje i same podliježu PDV-u (presuda od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa), C-335/19, EU:C:2020:829, t. 31. i navedena sudska praksa).
- 53 Međutim, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 62. svojeg mišljenja, uloga poreznih obveznika nije ograničena na ulogu osoba koje ubiru PDV. U skladu s člankom 193. Direktive 2006/112, na njih se odnosi obveza plaćanja poreza kada obavljaju oporezivu isporuku robe ili usluga, pri čemu ta obveza nije uvjetovana prethodnim ubiranjem protučinidbe ili barem iznosa izlaznog poreza.
- 54 Naime, na temelju članka 63. Direktive 2006/112, obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku isporuke robe ili usluga, odnosno prilikom izvršenja transakcije o kojoj je riječ, neovisno o tome je li naknada koja se duguje za tu transakciju već plaćena. Stoga PDV u državnu blagajnu duguje dobavljač robe ili pružatelj usluga, iako od svojeg klijenta još nije primio plaćanje koje odgovara izvršenoj transakciji (presuda od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska, C-274/10, EU:C:2011:530, t. 46.).
- 55 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da pružanje usluga jednokratne naravi koje se plaća obročno nije obuhvaćeno područjem primjene te odredbe.

Drugo pitanje

- 56 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi znati treba li članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da se, u slučaju dogovora o obročnom plaćanju, neplaćanje dijela naknade prije njezina dospijeca treba kvalificirati kao neplaćanje cijene u smislu te odredbe i stoga može dovesti do smanjenja oporezivog iznosa.

- 57 Valja podsjetiti na to da članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 propisuje smanjenje oporezivog iznosa u slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon isporuke.
- 58 Kao što to proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda, u slučajevima koji su njome obuhvaćeni, ta odredba obvezuje države članice na smanjenje oporezivog iznosa i, posljedično, iznosa PDV-a koji porezni obveznik mora platiti svaki put kada, nakon zaključenja transakcije, nije primio dio ili potpuni iznos protučinidbe. Ta odredba izraz je temeljnog načela Direktive 2006/112, prema kojem je oporezivi iznos određen iznosom stvarno primljene protučinidbe, odakle logično slijedi da porezna uprava ne može na ime PDV-a primiti veći iznos od onoga koji je primio porezni obveznik (presuda od 12. listopada 2017., Lombard Ingotlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, t. 26. i navedena sudska praksa).
- 59 Kad je riječ o djelomičnom ili potpunom neplaćanju protučinidbe, ono ne može, za razliku od raskida ugovora ili otkaza ugovora, ponovno staviti stranke u njihov položaj prije sklapanja ugovora. Ako do neplaćanja dođe bez otkaza ili poništenja ugovora, kupac robe ili primatelj usluge ostaje dužan platiti dogovorenu cijenu, a prodavatelj robe ili pružatelj usluge i dalje u pravilu raspolaže potraživanjem na koje se može pozvati pred sudom. Ipak, ne može se isključiti da će takvo potraživanje naposljetku postati nenaplativo, s obzirom na to da je obilježje neplaćanja nesigurnost inherentna njegovoj nekonačnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 12. listopada 2017., Lombard Ingotlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, t. 29. i 30.).
- 60 Dakle, neplaćanje protučinidbe u smislu članka 90. stavka 1. Direktive 2006/112 odnosi se samo na situacije u kojima korisnik isporuke robe ili usluga ne podmiri ili samo djelomično podmiri tražbinu koju ipak duguje na temelju ugovora sklopljenog s dobavljačem robe ili pružateljem usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 2. srpnja 2015., NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, t. 36. i navedenu sudsku praksu).
- 61 S obzirom na tu sudsku praksu, valja utvrditi da obročno plaćanje naknade koja se duguje za isporuku usluga, u skladu s ugovorom koji su sklopile stranke, nije obuhvaćeno slučajem neplaćanja naknade iz članka 90. stavka 1. Direktive 2006/112.
- 62 Naime, s jedne strane, taj način plaćanja ne mijenja iznos naknade koju bi porezni obveznik trebao dobiti ili koju zapravo može naplatiti. U tim okolnostima oporezivi iznos ostaje nepromijenjen i porezna uprava na ime PDV-a ne ubire viši iznos od onoga koji odgovara naknadi poreznog obveznika. S druge strane, budući da nije moguće zahtijevati naplatu obroka honorara prije njegova dana dospijeca, takva se situacija ne može izjednačiti sa situacijom u kojoj korisnik usluge samo djelomično plaća tražbinu koju je dužan platiti.
- 63 Osim toga, kao što to već proizlazi iz razmatranja u točkama 51. do 54. ove presude, za potrebe tumačenja članka 90. stavka 1. Direktive 2006/112 okolnost da se u određenim slučajevima poreznog obveznika može primorati da pretfinancira PDV koji mora platiti poreznoj upravi nije relevantna.
- 64 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se, u slučaju dogovora o obročnom plaćanju, neplaćanje dijela naknade prije njezina dospijeca ne može kvalificirati kao neplaćanje cijene u smislu te odredbe i stoga ne može dovesti do smanjenja oporezivog iznosa.

Troškovi

- 65 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

- 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 pružanje usluga jednokratne naravi koje se plaća obročno nije obuhvaćeno područjem primjene te odredbe.**
- 2. Članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se, u slučaju dogovora o obročnom plaćanju, neplaćanje dijela naknade prije njezina dospijeca ne može kvalificirati kao neplaćanje cijene u smislu te odredbe i stoga ne može dovesti do smanjenja oporezivog iznosa.**

Potpisi