



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 28. októbra 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2006/112/ES – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Poskytovanie služieb – Článok 63 – Splatnosť DPH – Článok 64 ods. 1 – Pojem ‚poskytnutie služieb, ktoré sa platí postupne‘ – Jednorazové plnenie zaplatené v splátkach – Článok 90 ods. 1 – Zníženie základu dane – Pojem ‚nezaplatenie ceny“

Vo veci C-324/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) zo 7. mája 2020 a doručený Súdnemu dvoru 22. júla 2020, ktoré súvisí s konaním:

Finanzamt B

proti

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: podpredseda Súdneho dvora L. Bay Larsen, vykonávajúci funkciu predsedu prvej komory, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca) a M. Safjan,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- X-Beteiligungsgesellschaft mbH, v zastúpení: O. Pantle, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a S. Heimerl, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a L. Mantl, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 1. júla 2021,

* Jazyk konania: nemčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 64 ods. 1 a článku 90 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt B (Daňový úrad B, Nemecko) a spoločnosťou X-Beteiligungsgesellschaft mbH vo veci vymáhateľnosti dane z pridanej hodnoty (DPH) splatnej za poskytnutie služieb, za ktoré bola vyplatená odmena vo viacerých splátkach.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Odôvodnenie 24 smernice 2006/112 znie:

„Ak má zavedenie spoločného systému DPH a neskoršie zmeny a doplnenia nadobudnúť účinnosť súčasne vo všetkých členských štátoch, mali by sa zosúladiť pojmy ‚zdaniteľná udalosť‘ a ‚vznik daňovej povinnosti‘.“

- 4 Podľa článku 14 ods. 2 tejto smernice:

„Okrem transakcie uvedenej v odseku 1 sa za dodanie tovaru považujú tieto transakcie:

...

b) skutočné odovzdanie tovaru na základe zmluvy o nájme tovaru na určité obdobie alebo na základe zmluvy o predaji tovaru s odloženou platbou, ktorá stanovuje, že za normálnych okolností sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky;

...“

- 5 Hlava VI smernice 2006/112 týkajúca sa zdaniteľnej udalosti a daňovej povinnosti obsahuje kapitolu 2, nazvanú „Dodanie tovaru a poskytovanie služieb“, v ktorej sa nachádzajú články 63 až 67 uvedenej smernice.

- 6 Podľa článku 63 tej istej smernice:

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

- 7 Článok 64 smernice 2006/112 stanovuje:

„1. Ak sa iné dodanie tovaru ako dodanie, ktorého predmetom je nájom tovaru na isté obdobie alebo predaj tovaru s odloženou platbou podľa článku 14 ods. 2 písm. b), alebo poskytnutie služieb vyúčtováva postupne alebo platí postupne, toto dodanie alebo poskytnutie sa považuje za

ukončené [uskutočnené – *neoficiálny preklad*] uplynutím obdobia, na ktoré sa toto vyúčtovanie alebo platby vzťahujú.

2. Členské štáty môžu stanoviť, že v určitých prípadoch sa dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré prebiehajú nepretržite počas určitého obdobia, budú považovať za ukončené [uskutočnené – *neoficiálny preklad*] najmenej v intervaloch jedného roka.“

8 Podľa článku 66 tejto smernice:

„Odchylné 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:

a) najneskôr v deň vyhotovenia faktúry,

b) najneskôr v deň prijatia platby,

c) ak sa faktúra nevyhotoví alebo ak sa vyhotoví neskoro, v stanovenej lehote po dni vzniku zdaniteľnej udalosti.“

9 Článok 90 nachádzajúci sa v hlave VII smernice 2006/112 s názvom „Základ dane“ znie:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

2. V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“

10 Článok 193 tejto smernice stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202.“

11 Článok 226 uvedenej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia [musia na účely DPH – *neoficiálny preklad*] obsahovať iba tieto údaje:

...

6. množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytnutých služieb,

7. dátum, kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, alebo dátum, kedy bola prijatá zálohová platba uvedená v článku 220 bodoch 4 a 5, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,

...“

Nemecké právo

- 12 § 13 ods. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „UStG“) 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.

...“

- 13 § 17 UStG stanovuje:

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

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 nevyhnutnou. Ak je finančná protihodnota uhradená neskôr, výška dane a odpočet dane sa opätovne upravia;

...“

- 14 Podľa § 20 prvej vety UStG podnikateľovi môže byť povolené, aby vypočítal DPH nie podľa dohodnutých finančných protihodnôt, ale podľa uhradených finančných protihodnôt, okrem iného vtedy, ak jeho obrat v predchádzajúcom kalendárnom roku nepresiahol určitú prahovú hodnotu.

Skutkový stav sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 15 V roku 2012 poskytla X spoločnosti T-GmbH sprostredkovateľské služby na účely predaja pozemku touto spoločnosťou tretej osobe. Z dohody o odmene uzavretej 7. novembra 2012 medzi spoločnosťami X a T vyplýva, že X si k tomuto dňu už splnila svoje zmluvné záväzky.

- 16 Pokiaľ ide o odmenu za dotknuté služby, táto dohoda stanovovala sumu 1 000 000 eur, zvýšenú o DPH, a spresňovala, že táto suma mala byť uhradená formou splátok vo výške 200 000 eur, zvýšených o DPH. Platby mali byť zaplatené v jednoročných intervaloch, pričom prvá z nich sa mala uskutočniť 30. júna 2013. V okamihu splatnosti každej splátky X vystavila faktúru za splatnú sumu, uplatnila si jej úhradu a zaplatila zodpovedajúcu DPH.
- 17 Po daňovej kontrole daňový úrad B rozhodnutím z 22. decembra 2016 konštatoval, že poskytnutie služieb sa uskutočnilo v roku 2012 a že X mala z tohto dôvodu za ten istý rok zaplatiť DPH z celkovej sumy odmien.
- 18 Keďže sťažnosť proti tomuto rozhodnutiu bola zamietnutá, X podala žalobu na Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko), ktorý jej v podstatnej miere vyhovel. Tento súd skutočne konštatoval, že X v roku 2012 poskytovala služby, o ktoré ide vo veci samej. Usúdil však, že s výnimkou prvej splátky odmeny, ktorá bola uhradená v roku 2013, sa dohodnutá finančná protihodnota mala považovať za nevymožiteľnú v zmysle § 17 ods. 2 bodu 1 a § 17 ods. 1 prvej vety UStG. Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, Finanzgericht (finančný súd) vychádzal z predpokladu, že uplatnenie článku 90 ods. 1 smernice 2006/112 umožňuje znížiť základ dane, aby sa zabránilo tomu, že zdaniteľná osoba by mala byť povinná počas niekoľkých rokov vopred zaplatiť DPH splatnú za obdobie, v ktorom bolo uskutočnené plnenie, hoci jej za toto plnenie ešte nebolo v tomto období úplne zaplatené.
- 19 Daňový úrad B podal proti rozhodnutiu Finanzgericht (Finančný súd) opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 20 Tento posledný uvedený súd si kladie otázku, či sa článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 uplatňuje na jednorazové poskytovanie služieb. Hoci toto ustanovenie vylučuje zo svojej pôsobnosti predaj tovaru s odloženou platbou, nestanovuje zodpovedajúce vylúčenie pre poskytovanie služieb zaplatené v splátkach. Doslovné uplatnenie uvedeného ustanovenia by pritom mohlo viesť k neodôvodnenému rozlišovaniu medzi dodaním tovarov a poskytovaním služieb. Navyše by mohlo neoprávnene obmedziť všeobecné pravidlo článku 63 smernice 2006/112, podľa ktorého daňová povinnosť v zásade vznikne v okamihu poskytnutia služby.
- 21 Tento súd okrem toho zdôrazňuje, že prejednáváná vec sa odlišuje od veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 29. novembra 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970), a v ktorej išlo o poskytnutie služieb športového agenta, konkrétne o umiestnenie hráča do futbalového klubu, pričom odmena tohto agenta súvisela so zachovaním hráča umiestneného v dotknutom klube. Vec sama sa totiž týka situácie, v ktorej zaplatenie dohodnutej odmeny v splátkach jednoducho podlieha lehotám, a nie podmienke spočívajúcej v trvalom úspechu sprostredkovania, ktorého uskutočnenie by bolo neisté.
- 22 Okolnosť, že Súdny dvor v rozsudku z 29. novembra 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970), odkázal na rozsudok z 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542), v ktorom išlo o službu, ktorá bola nepretržite poskytovaná počas dlhého obdobia, potvrdzuje výklad, podľa ktorého sa „vyúčtováva postupne alebo platí postupne“ v zmysle článku 64 ods. 1 smernice 2006/112 len vtedy, ak medzi dotknutými plneniami a platbami v splátkach existuje vzťah.
- 23 Takýto prístup zodpovedá § 13 ods. 1 bodu 1 písm. a) druhej a tretej vete UstG, podľa ktorého je z hospodárskeho hľadiska rozhodujúca oddeliteľná povaha plnenia.

- 24 Za predpokladu, že by sa uplatnenie článku 64 ods. 1 smernice 2006/112 malo vo veci samej vylúčiť, vnútroštátny súd sa pýta Súdneho dvora na možnosť uplatniť článok 90 ods. 1 tejto smernice.
- 25 Tento súd pripomína, že X za poskytovanie služieb v roku 2012 dostávala od júna 2013 odmenu vo viacerých splátkach, ktoré boli zakaždým zvýšené o DPH. Ak by sa pritom malo vychádzať z toho, že DPH za jednorazové poskytnutie služby je splatná v priebehu roka, v ktorom je táto služba poskytnutá, zdaniteľná osoba, ktorá súhlasí s tým, že jej bude odmena vyplatená na základe viacerých splátok, by bola nútená vopred zaplatiť DPH. Vnútroštátny súd má však pochybnosti, pokiaľ ide o otázku, či povinnosť vopred zaplatiť DPH je v súlade s úlohou zdaniteľných osôb, ktoré ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora vyplývajúcej najmä z rozsudkov z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), a z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), konajú ako výbercovia daní na účet štátu.
- 26 Vnútroštátny súd spresňuje, že takejto povinnosti by bolo možné sa vyhnúť znížením základu dane podľa článku 90 ods. 1 smernice 2006/112 a potom jeho následným prehodnotením v okamihu skutočného zaplatenia odmeny.
- 27 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) 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: ide o nezaplatenie v zmysle článku 90 ods. 1 smernice [2006/112], ak sa zdaniteľná osoba pri poskytnutí svojej služby dohodne, že jej za ňu bude poskytnutá odmena vo forme piatich ročných platieb, a ak v prípade neskoršej platby vnútroštátna právna úprava stanovuje opravu, ktorá vedie k zrušeniu predchádzajúceho zníženia základu dane dohodnutého na základe tohto ustanovenia?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti otázok

- 28 Ako vyplýva zo skutkového rámca, ako bol predložený vnútroštátnym súdom, spor vo veci samej sa týka poskytovania služieb, ktoré bolo v celom rozsahu uskutočnené na konci roka 2012 a ktorého protihodnota bola vyplatená v súlade so zmluvnými dojednaniami v piatich ročných splátkach od nasledujúcich rokov.
- 29 Žalovaná vo veci samej vo svojich pripomienkach predložených Súdnemu dvoru nesúhlasí s týmto opisom skutkových okolností. Na tieto účely sa opiera o dokument, ktorý obsahuje predbežné zistenia nemeckého súdu v rámci iného sporu, než je spor vo veci samej.
- 30 Takýto dokument však nemôže spochybníť opis skutkového rámca, ako je obsiahnutý v rozhodnutí vnútroštátneho súdu.

- 31 V tejto súvislosti stačí totiž pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry len vnútroštátny súd má právomoc zistiť a posúdiť skutkový stav veci, ktorú prejednáva, ako aj vykladať a uplatňovať vnútroštátne právo. Súdnemu dvoru prináleží, aby v rámci rozdelenia právomocí medzi ním a vnútroštátnymi súdmi zohľadnil skutkový a právny kontext, do ktorého patria prejudiciálne otázky, tak ako ho definovalo rozhodnutie vnútroštátneho súdu (rozsudok z 27. januára 2021, *Dexia Nederland*, C-229/19 a C-289/19, EU:C:2021:68, bod 44 a citovaná judikatúra).
- 32 Z toho vyplýva, že prejudiciálne otázky sú prípustné.

O prvej otázke

- 33 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že jednorazové poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje odmena vyplatená v splátkach, patrí do pôsobnosti tohto ustanovenia.
- 34 Na úvod treba uviesť, že článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať s prihliadnutím na článok 63 tejto smernice, keďže prvé ustanovenie sa neoddeliteľne spája s druhým ustanovením.
- 35 Na jednej strane podľa tohto článku 63 zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby. Na druhej strane podľa uvedeného článku 64 ods. 1 ak sa za poskytnutie služieb okrem iného platí postupne, toto poskytnutie služieb sa považuje za uskutočnené v zmysle uvedeného článku 63 uplynutím obdobia, na ktoré sa tieto platby vzťahujú.
- 36 Zo spoločného uplatnenia týchto dvoch ustanovení vyplýva, že v prípade plnení, ktoré vedú k postupným platbám, zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká uplynutím období, na ktoré sa tieto platby vzťahujú (rozsudok z 29. novembra 2018, *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970, bod 28 a citovaná judikatúra).
- 37 Pokiaľ ide o výklad pojmu „poskytnutie služieb, za ktoré sa platí postupne“, možno ho chápať buď v tom zmysle, že zahŕňajú jednorazové poskytnutie služieb, ktorých dohodnutá odmena sa vypláca vo viacerých splátkach, alebo v tom zmysle, že sa vzťahuje len na poskytnutie služieb, ktorých povaha odôvodňuje platbu v splátkach, a to na služby, ktoré nie sú poskytované jednorazovo, ale opakovane alebo nepretržite počas určitého obdobia.
- 38 Tento posledný uvedený výklad je potvrdený znením a účelom článku 64 ods. 1 smernice 2006/112. Podľa tohto ustanovenia sa totiž okamih vzniku daňovej povinnosti určuje podľa uplynutia období, na ktoré sa postupné platby vzťahujú. Keďže tieto platby nevyhnutne predstavujú protihodnotu za uskutočnené plnenia, vyplýva z toho, že uvedené ustanovenie implicitne vyžaduje, aby sa tieto plnenia uskutočnili v priebehu daných období. Za týchto podmienok uplatnenie článku 64 ods. 1 smernice 2006/112 nemôže byť podmienené len samotným spôsobom platby plnenia v splátkach.
- 39 V dôsledku toho uplatnenie článku 64 ods. 1 predpokladá vzťah medzi povahou dotknutých plnení a platbou v splátkach, takže toto ustanovenie sa nemôže týkať jednorazového plnenia, a to ani v prípade, ak sa na toto plnenie vzťahuje odmena vyplatená na základe platieb v splátkach.
- 40 Tento doslovný výklad článku 64 ods. 1 smernice 2006/112 potvrdzuje jej cieľ, ako aj systematika tejto smernice.

- 41 V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 64 ods. 1 uvedenej smernice v spojení s článkom 63 tejto smernice má uľahčiť výber DPH a najmä určenie okamihu vzniku daňovej povinnosti.
- 42 Na účely určenia okamihu, kedy nastáva zdaniteľná udalosť a vzniká daňová povinnosť, článok 63 smernice 2006/112 vyžaduje, aby bol preukázaný okamih skutočného uskutočnenia plnenia. Ako uviedol generálny advokát v bode 41 svojich návrhov, tento článok nespresňuje, ktorá udalosť sa má považovať za označujúcu okamih, kedy bolo uskutočnené plnenie, takže príslušným vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží overiť okamih jeho skutočného uskutočnenia.
- 43 Naopak podľa článku 64 ods. 1 smernice 2006/112 vznik dane a jej splatnosť sa viažu na uplynutie období, na ktoré sa vzťahujú platby za uskutočnené plnenia. Toto posledné uvedené ustanovenie teda obsahuje právne pravidlo, ktoré umožňuje presne určiť okamih vzniku daňovej povinnosti za pomoci právnej fikcie, čím sa možno vyhnúť povinnosti vykonať skutkové zistenia nevyhnutné na určenie okamihu skutočného uskutočnenia plnenia.
- 44 Konkrétnejšie, ako už Súdny dvor konštatoval, že v prípade, že sa uplatní článok 64 ods. 1 smernice 2006/112, na to, aby zdaniteľná osoba splnila požiadavky vyplývajúce z článku 226 bodu 7 tejto smernice, podľa ktorého faktúra obsahuje dátum, ku ktorému sa uskutočnilo alebo ukončilo poskytovanie služieb, postačuje, aby obdobia poskytovania služieb, na ktoré sa vzťahujú postupné platby, boli uvedené na faktúrach (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, body 29 až 31).
- 45 Použitie článku 64 ods. 1 uvedenej smernice ako právneho pravidla na určenie okamihu vzniku daňovej povinnosti je však potrebné len vtedy, ak skutočný čas alebo časy skutočného uskutočnenia plnení nie sú jednoznačné a môžu viesť k odlišným posúdeniam, čo sa týka prípadu, keď sa z dôvodu svojej pokračujúcej alebo opakovanej povahy uskutočňujú v priebehu jedného alebo viacerých stanovených období.
- 46 Naproti tomu, ako v podstate uviedol generálny advokát v bode 44 svojich návrhov, v prípade, keď je okamih uskutočnenia plnenia jednoznačný, najmä ak má plnenie jednorazovú povahu a existuje presný okamih umožňujúci preukázať, že jeho uskutočnenie bolo ukončené v súlade so zmluvným vzťahom, ktorý zaväzuje zmluvné strany dotknutého plnenia, článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 sa nemôže uplatniť bez toho, aby došlo k porušeniu jasného znenia článku 63 tejto smernice.
- 47 Okrem toho podľa tohto posledného uvedeného ustanovenia v spojení s odôvodnením 24 smernice 2006/112 vznik DPH a jej splatnosť nie sú prvkami, ktorými môžu zmluvné strany voľne disponovať. Normotvorca Únie sa však snažil čo najviac harmonizovať deň vzniku daňovej povinnosti vo všetkých členských štátoch, aby sa zabezpečil jednotný výber tejto dane (rozsudok z 2. mája 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, bod 22 a citovaná judikatúra).
- 48 Bolo by teda v rozpore s článkom 63 smernice 2006/112 umožniť zdaniteľnej osobe, ktorá poskytla jednorazové plnenie, pričom uzavrela dohodu o platbe v splátkach na účely zaplatenia tohto plnenia, aby si zvolila uplatnenie článku 64 ods. 1 tejto smernice a určila tak sama okamih vzniku DPH a jej splatnosti.
- 49 Takýto výklad článku 64 ods. 1 smernice 2006/112 by bol tiež ťažko v súlade s článkom 66 písm. a) a b) uvedenej smernice. Podľa týchto ustanovení totiž členské štáty môžu odchyľne od článkov 63 až 65 tej istej smernice stanoviť, že DPH sa stane splatnou pri niektorých plneniach alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb najneskôr vystavením faktúry alebo úhradou ceny.

Článok 66 písm. a) a b) smernice 2006/112 by bol v značnej miere zbavený svojej podstaty, ak by zdaniteľné osoby mohli podľa zmluvne stanovených podmienok odmeňovania samy zmeniť okamih vzniku a splatnosti DPH namiesto členských štátov.

- 50 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora nemožno vyvodiť, že článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 sa môže uplatniť aj v prípade existencie jednorazových plnení. Veci, v ktorých Súdny dvor pripustil uplatniteľnosť tohto ustanovenia, sa totiž týkali služieb poskytovaných v priebehu období stanovených na základe zmluvných vzťahov, ktoré stanovovali záväzky pokračujúcej povahy, či už ide o prenájom vozidla (rozsudok zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97), o poskytovanie právneho, obchodného a finančného poradenstva (rozsudky z 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542 a z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690), či dokonca o umiestnenie a zachovanie hráča vo futbalovom klube (rozsudok z 29. novembra 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).
- 51 Okolnosť, že zdaniteľné osoby by mohli byť vedené k tomu, aby vopred uhradili DPH, ktorú musia zaplatiť štátu za poskytnutie jednorazových plnení, ktorých odmena je vyplatená v splátkach, nemôže vyvrátiť závery nachádzajúce sa v bodoch 39 a 48 tohto rozsudku.
- 52 Je pravda, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že v súlade so zásadou neutrality DPH musí byť podnikateľ ako výberca dane na účet štátu úplne zbavený záťaže splatnej alebo zaplatenej dane v rámci svojich ekonomických činností, ktoré ako také podliehajú DPH [rozsudok z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 31 a citovaná judikatúra).
- 53 Ako však uviedol generálny advokát v bode 62 svojich návrhov, úloha zdaniteľných osôb sa neobmedzuje na výber DPH. V súlade s článkom 193 smernice 2006/112 sa na nich v zásade vzťahuje povinnosť zaplatiť daň, ak uskutočňujú zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb bez toho, aby táto povinnosť podliehala predchádzajúcemu výberu protihodnoty alebo prinajmenšom sumy dane zaplatenej na výstupe.
- 54 Na základe článku 63 smernice 2006/112 sa DPH stáva splatnou dodaním tovaru alebo poskytnutím služby, čiže pri uskutočnení dotknutého plnenia, a to nezávisle od toho, či už došlo k zaplateniu protihodnoty za toto plnenie. DPH teda platí správcovi dane dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby, aj keď mu jeho zákazník ešte za uskutočnené plnenie nezaplatil (rozsudok z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko, C-274/10, EU:C:2011:530, bod 46).
- 55 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že jednorazové poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje odmena vyplatená v splátkach, nepatrí do pôsobnosti tohto ustanovenia.

O druhej otázke

- 56 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že v prípade dohody o platbe v splátkach, sa má nezaplatenie časti odmeny pred jej splatnosťou kvalifikovať ako nezaplatenie ceny v zmysle tohto ustanovenia a v dôsledku toho vedie k zníženiu základu dane.

- 57 Treba pripomenúť, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH stanovuje zníženie základu dane v prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po uskutočnení plnenia.
- 58 Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, v prípadoch, ktoré rieši, toto ustanovenie zaväzuje členské štáty, aby znížili základ dane a tým aj výšku DPH, ktorú má zaplatiť zdaniteľná osoba zakaždým, keď po ukončení plnenia zdaniteľná osoba nedostane časť alebo celú protihodnotu. Toto ustanovenie je vyjadrením základnej zásady smernice 2006/112, podľa ktorej základom dane je skutočne získaná protihodnota, v dôsledku čoho nemôže daňový orgán vybrať na účely DPH vyššiu sumu, než je tá, ktorú získala zdaniteľná osoba (rozsudok z 12. októbra 2017, Lombard Ingotlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 26 a citovaná judikatúra).
- 59 Pokiaľ ide o čiastočné alebo úplné nezaplatenie protihodnoty, toto nezaplatenie nemôže na rozdiel od odstúpenia od zmluvy alebo zrušenia zmluvy opätovne uviesť účastníkov do situácie, v ktorej sa nachádzali pred uzavretím zmluvy. Ak dôjde k nezaplateniu bez toho, aby došlo k odstúpeniu alebo zrušeniu zmluvy, kupujúci tovaru alebo príjemca služby má stále povinnosť zaplatiť dohodnutú cenu a predávajúci tovaru alebo poskytovateľ služby v zásade vždy disponuje svojou pohľadávkou, ktorú môže súdne vymáhať. Nemožno však vylúčiť, že takáto pohľadávka sa v skutočnosti stane definitívne nevykonalnou, keďže nezaplatenie charakterizuje neistota, ktorá spočíva v jej dočasnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. októbra 2017, Lombard Ingotlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, body 29 a 30).
- 60 Nezaplatenie protihodnoty v zmysle článku 90 ods. 1 smernice 2006/112 sa tak týka len situácií, v ktorých príjemca dodania tovaru alebo poskytnutia služieb nezaplatí, prípadne zaplatí len časť pohľadávky, ktorú má pritom zaplatiť na základe zmluvy uzavretej s dodávateľom tovaru alebo poskytovateľom služby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júla 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, bod 36 a citovanú judikatúru).
- 61 S prihliadnutím na túto judikatúru treba konštatovať, že zaplatenie odmeny za poskytnutie služieb v splátkach v súlade so zmluvou uzavretou medzi zmluvnými stranami nepatrí medzi názorné príklady nezaplatenia protihodnoty podľa článku 90 ods. 1 smernice 2006/112.
- 62 Na jednej strane tento spôsob platby totiž nemení výšku odmeny, ktorú má zdaniteľná osoba získať alebo ktorú v skutočnosti môže vymáhať. Za týchto podmienok zostáva základ dane nezmenený a daňový úrad nevyberie na účely DPH vyššiu sumu, než je suma zodpovedajúca odmene zdaniteľnej osoby. Na druhej strane, keďže pred dňom splatnosti časti odmeny nie je táto čiastka vymáhateľná, takúto situáciu nemožno prirovnať k situácii, keď príjemca poskytnutia služby zaplatí len časť pohľadávky, ktorú je povinný zaplatiť.
- 63 Navyše, ako už vyplýva z úvah uvedených v bodoch 51 až 54 tohto rozsudku, na účely výkladu článku 90 ods. 1 smernice 2006/112 je irelevantná okolnosť, že v určitých prípadoch zdaniteľná osoba môže byť nútená vopred zaplatiť DPH, ktorú musí zaplatiť daňovému úradu.
- 64 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že ak existuje dohoda o platbe v splátkach, nemožno nezaplatenie časti odmeny pred jej splatnosťou kvalifikovať ako nezaplatenie ceny v zmysle tohto ustanovenia a v dôsledku toho nemôže viesť k zníženiu základu dane.

O trovách

- 65 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol 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 jednorazové poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje odmena vyplatená v splátkach, nepatrí do pôsobnosti tohto ustanovenia.**
- 2. Článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že ak existuje dohoda o platbe v splátkach, nemožno nezaplatenie časti odmeny pred jej splatnosťou kvalifikovať ako nezaplatenie ceny v zmysle tohto ustanovenia a v dôsledku toho nemôže viesť k zníženiu základu dane.**

Podpisy