



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 28. oktobra 2021 *

„Predhodno odločanje – Direktiva 2006/112/ES – Davek na dodano vrednost (DDV) – Opravljanje storitev – Člen 63 – Obveznost obračuna DDV – Člen 64(1) – Pojem ‚storitev, za katero se izvršijo zaporedna plačila‘ – Enkratna storitev, plačana na obroke – Člen 90(1) – Zmanjšanje davčne osnove – Pojem ‚neplačilo cene‘“

V zadevi C-324/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 7. maja 2020, ki je na Sodišče prispela 22. julija 2020, v postopku

Finanzamt B

proti

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi L. Bay Larsen, podpredsednik v funkciji predsednika prvega senata, J.-C. Bonichot (poročevalec), M. Safjan, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za X-Beteiligungsgesellschaft mbH O. Pantle, Rechtsanwalt,
- za nemško vlado J. Möller in S. Heimerl, agenta,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in L. Mantl, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 1. julija 2021

* Jezik postopka: nemščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 64(1) in 90(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt B (davčni urad B, Nemčija) in družbo X-Beteiligungsgesellschaft mbH glede obveznosti obračuna davka na dodano vrednost (DDV), dolgovanega za opravljanje storitev, ki so bile predmet plačila v več obrokih.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V uvodni izjavi 24 Direktive 2006/112 je navedeno:
„Pojme obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna davka bi bilo treba uskladiti, da bi uvedba in vse kasnejše spremembe skupnega sistema DDV lahko začele veljati hkrati v vseh državah članicah.“
- 4 Člen 14(2) te direktive določa:
„Za dobavo blaga se poleg transakcije iz odstavka 1 štejejo naslednje transakcije:
[...]
(b) dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje ali prodaje blaga z odloženim plačilom, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najkasneje ob plačilu zadnjega obroka;
[...]"
- 5 Naslov VI Direktive 2006/112, ki se nanaša na obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka, vsebuje poglavje 2, naslovljeno „Dobava blaga in opravljanje storitev“, v katerem so členi od 63 do 67 navedene direktive.
- 6 Člen 63 te direktive določa:
„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“
- 7 Člen 64 Direktive 2006/112 določa:
„1. Če se izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila, se dobava blaga, razen tiste, ki predstavlja najem blaga za določeno obdobje ali prodajo blaga z odloženim plačilom iz

točke (b) člena 14(2), ali opravljanje storitev šteje za zaključeno v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki računi ali plačila nanašajo.

2. Države članice lahko v določenih primerih določijo, da se šteje, da so bile nepretrgane dobave blaga in storitev, ki se opravljajo v daljšem časovnem obdobju končane najmanj v roku enega leta.“

8 Člen 66 te direktive določa:

„Z odstopanjem od členov 63, 64 in 65 lahko države članice določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane v enem od naslednjih trenutkov:

(a) najkasneje ob izdaji računa;

(b) najkasneje ob prejemu plačila;

(c) če račun ni izdan ali je izdan kasneje, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka.“

9 Člen 90 Direktive 2006/112, ki spada pod naslov VII „Davčna osnova“, določa:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

10 Člen 193 te direktive določa:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

11 Člen 226 navedene direktive določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]

6. količina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;

7. datum, na katerega je bila opravljena dobava blaga ali dokončana storitev, ali datum, na katerega je bilo opravljeno predplačilo iz točk (4) in (5) člena 220, kolikor se datum lahko določi in se razlikuje od datuma izdaje računa;

[...]“

Nemško pravo

- 12 Člen 13(1), točka 1, Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 21. februarja 2005 (BGBl. 2005 I, str. 386) v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), določa:

„Obveznost plačila davka nastane:

1. za dobave in druge storitve

- (a) pri obračunu davka na podlagi dogovorjenih plačil (člen 16(1), prvi stavek) s potekom obračunskega obdobja, v katerem so storitve opravljene. To velja tudi za delne storitve. Te so podane, če se za nekatere dele ekonomsko deljive storitve dogovori ločeno plačilo. Če se plačilo ali del plačila prejme, preden je storitev ali delna storitev opravljena, obveznost plačila davka nastane s potekom obračunskega obdobja, v katerem je plačilo ali delno plačilo prejeto;
- (b) pri obračunu davka na podlagi prejetih plačil (člen 20) s potekom obračunskega obdobja, v katerem so plačila prejeta.

[...]“

- 13 11 člen 17 UStG določa:

„(1) Če se je davčna osnova za obdavčljivo transakcijo v smislu člena 1(1), točka 1, spremenila, mora podjetnik, ki je opravil to transakcijo, popraviti dolgovani znesek davka. [...]

(2) Odstavek 1 se uporablja smiselno, če

1. dogovorjenega plačila za obdavčljivo dobavo, drugo storitev ali obdavčljivo pridobitev znotraj Skupnosti ne bi bilo več mogoče izterjati. Če je plačilo prejeto naknadno, se znesek davka in odbitek vstopnega davka ponovno popravita.

[...]“

- 14 V skladu s členom 20, prvi stavek, UStG se lahko podjetniku dovoli, da DDV ne obračunava na podlagi dogovorjenih plačil, temveč na podlagi prejetih plačil, zlasti če njegov promet v prejšnjem koledarskem letu ni presegel določenega praga.

Dejansko stanje spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 15 Družba X je leta 2012 za družbo T-GmbH opravljala storitve posredovanja, da bi ta družba prodala zemljišče tretji osebi. Iz sporazuma o honorarju, sklenjenega 7. novembra 2012 med X in T, je razvidno, da je družba X takrat že izpolnila svoje pogodbene obveznosti.
- 16 V zvezi s plačilom zadevnih storitev je bil v tem sporazumu določen znesek 1.000.000 EUR, povečan za DDV, ob tem pa je bilo pojasnjeno, da je treba ta znesek plačati v obrokih v višini 200.000 EUR, skupaj z DDV. Plačila bi morala biti opravljena v enoletnih razmikih pri čemer je bilo treba prvo plačilo opraviti 30. junija 2013. Družba X je ob zapadlosti vsakega obroka izdala račun za dolgovani znesek, ga prejela in plačala ustrezen DDV.

- 17 Davčni urad B je po davčnem nadzoru z odločbo z dne 22. decembra 2016 ugotovil, da je bila storitev opravljena leta 2012 in da bi morala zato družba X za isto leto plačati DDV od skupnega zneska honorarjev.
- 18 Ker je bil ugovor zoper to odločbo zavržen, je družba X vložila tožbo pri Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija), ki je tej tožbi v bistvenem ugodilo. To sodišče je dejansko ugotovilo, da je družba X zadevne storitve iz postopka v glavni stvari opravljala leta 2012. Vendar je menila, da je treba dogovorjeno finančno plačilo, razen prvega dela honorarja, ki je bilo prejeto leta 2013, šteti za neizterljivo v smislu člena 17(2), točka 1, in člena 17(1), prvi stavek, UStG. Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, se je Finanzgericht (finančno sodišče) oprlo na predpostavko, da bi uporaba člena 90(1) Direktive 2006/112 omogočila zmanjšanje davčne osnove, da bi se preprečilo, da bi moral davčni zavezanec več let plačati DDV, dolgovan za obdobje opravljanja storitve, čeprav v tem obdobju še ni prejel celotnega plačila te storitve.
- 19 Davčni urad B je zoper odločbo Finanzgericht (finančno sodišče) vložil revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija).
- 20 Zadnjenavedeno sodišče se sprašuje, ali se člen 64(1) Direktive 2006/112 uporablja za opravljanje enkratnih storitev. Medtem ko ta določba s svojega področja uporabe izključuje prodajo blaga z odloženim plačilom, pa naj ne bi določala ustrezne izključitve za opravljanje storitev, plačanih na obroke. Z dobesedno uporabo navedene določbe pa bi bilo lahko uvedeno neupravičeno razlikovanje med dobavo blaga in opravljanjem storitev. Poleg tega bi bilo lahko neupravičeno omejeno splošno pravilo iz člena 63 Direktive 2006/112, na podlagi katerega obveznost obračuna davka načeloma nastane ob opravljanju storitve.
- 21 To sodišče poleg tega poudarja, da se ta zadeva razlikuje od zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 29. novembra 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970), v kateri so bile sporne storitve športnega zastopnika, in sicer povezovanje igralca z nogometnim klubom, saj je bilo plačilo tega zastopnika povezano z ohranjanjem igralca v zadevnem klubu. Postopek v glavni stvari se namreč nanaša na položaj, v katerem je plačilo obrokov dogovorjenega plačila pogojeno zgolj z roki, in ne s pogojem, ki se nanaša na trajnost uspeha posredovanja, katerega izvedba naj ne bi bila gotova.
- 22 Okoliščina, da se je Sodišče v sodbi z dne 29. novembra 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970), sklicevalo na sodbo z dne 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542), v kateri je šlo za storitev, ki se je trajno ponujala daljše obdobje, naj bi potrjevala razlago, da lahko pride do „zaporednih obračunov ali plačil“ v smislu člena 64(1) Direktive 2006/112, le če obstaja razmerje med zadevnimi storitvami in obročnim odplačevanjem.
- 23 Tak pristop naj bi ustrezal členu 13(1), točka 1(a), drugi in tretji stavek, UStG, na podlagi katerega je odločilna ekonomska deljivost storitve.
- 24 Če bi bilo treba v postopku v glavni stvari izključiti uporabo člena 64(1) Direktive 2006/112, predložitveno sodišče Sodišče sprašuje o možnosti uporabe člena 90(1) te direktive.
- 25 To sodišče opozarja, da je družba X za opravljanje storitev v letu 2012 od junija 2013 prejela plačilo v več obrokih, vsakič skupaj z DDV. Če pa bi bilo treba šteti, da je treba DDV za posamezno storitev obračunati v letu, v katerem se ta opravi, bi moral davčni zavezanec, ki se strinja, da bo prejel plačilo v več obrokih, vnaprej plačati DDV. Vendar predložitveno sodišče dvomi o tem, ali

je obveznost vnaprejšnjega plačila DDV v skladu z nalogo davčnih zavezancev, ki – kot naj bi izhajalo iz sodne prakse Sodišča, ki izhaja zlasti iz sodb z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), in z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105) – delujejo kot pobiralci davkov za državo.

- 26 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da bi se bilo taki obveznosti mogoče izogniti z zmanjšanjem davčne osnove na podlagi člena 90(1) Direktive 2006/112 in nato z njeno naknadno ponovno oceno ob dejanskem plačilu nadomestila.
- 27 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali se pri opravljeni enkratni storitvi, ki se torej ne nanaša na obdobje, izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila v smislu člena 64(1) Direktive [2006/112] že na podlagi sporazuma o obročnem odplačevanju?
2. Podredno, če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali je treba šteti, da gre za neplačilo v smislu člena 90(1) Direktive [2006/112], če se davčni zavezanec pri opravljanju storitve dogovori, da se ta plača v petih letnih obrokih, in je v nacionalnem pravu za primer poznejšega plačila določen popravek, s katerim se prejšnje zmanjšanje davčne osnove v skladu s to določbo ponovno odpravi?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Dopustnost vprašanj

- 28 Kot izhaja iz dejanskega okvira, kakor ga je predstavilo predložitveno sodišče, se spor o glavni stvari nanaša na opravljanje storitev, ki so bile v celoti opravljene konec leta 2012 in katerih plačilo je bilo v skladu s pogodbenimi določili plačano v petih obrokih v naslednjih letih.
- 29 Tožena stranka v postopku v glavni stvari v stališču, ki ga je predložila Sodišču, izpodbija to predstavitev dejstev. Za to se opira na dokument, v katerem so navedene začasne ugotovitve nemškega sodišča v okviru spora, ki ni spor o glavni stvari.
- 30 Vendar tak dokument ne more omajati opisa dejanskega stanja, kakršen je ta, ki ga vsebuje predložitvena odločba.
- 31 Spomniti je namreč treba, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso le predložitveno sodišče pristojno za obravnavo in oceno dejanskega stanja zadeve, ki mu je predložena v odločanje, ter za razlago in uporabo nacionalnega prava. Sodišče mora v okviru porazdelitve pristojnosti med njim in nacionalnimi sodišči upoštevati tak dejanski in pravni okvir, v katerega so umeščena vprašanja za predhodno odločanje, kot je opredeljen v predložitveni odločbi (sodba z dne 27. januarja 2021, Dexia Nederland, C-229/19 in C-289/19, EU:C:2021:68, točka 44 in navedena sodna praksa).
- 32 Iz tega izhaja, da sta vprašanji za predhodno odločanje dopustni.

Prvo vprašanje

- 33 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem izvedeti, ali je treba člen 64(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da enkratno opravljanje storitev, ki je predmet plačila na obroke, spada na področje uporabe te določbe.
- 34 Najprej je treba poudariti, da je treba člen 64(1) Direktive 2006/112 razlagati ob upoštevanju člena 63 te direktive, ker je prva določba neločljivo povezana z drugo.
- 35 Prvič, v skladu s členom 63 obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Drugič, v skladu z navedenim členom 64(1), če se med drugim izvršijo zaporedna plačila, se opravljanje storitev šteje za zaključeno v smislu navedenega člena 63 v trenutku, ko poteče obdobje, na katero se ta plačila nanašajo.
- 36 Iz povezane uporabe teh dveh določb izhaja, da za storitve, za katere se izvršijo zaporedna plačila, obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka nastaneta, ko potečejo obdobja, na katera se ta plačila nanašajo (sodba z dne 29. novembra 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 37 Razlago izraza „storitve, za katere se izvršijo zaporedna plačila“, bi bilo mogoče razumeti bodisi tako, da vključuje enkratne storitve, za katere se dogovorjeno plačilo plačuje v več obrokih, bodisi tako, da se nanaša le na storitve, katerih sama narava upravičuje obročno plačilo, in sicer tiste, ki se v nekem obdobju ne opravljajo enkratno, ampak ponavljajoče se ali nepretrgano.
- 38 Zadnjenavedeno razlago potrjujeta besedilo in namen člena 64(1) Direktive 2006/112. V skladu s to določbo se namreč trenutek nastanka davčne obveznosti določi glede na iztek obdobj, na katera se nanašajo zaporedna plačila. Ker ta plačila nujno pomenijo plačilo za opravljene storitve, iz tega izhaja, da navedena določba implicitno zahteva, da so bile te opravljene v zadevnih obdobjih. V teh okoliščinah uporaba člena 64(1) Direktive 2006/112 ne more biti pogojena zgolj z obročnim odplačevanjem storitev.
- 39 Zato uporaba tega člena 64(1) predpostavlja povezavo med naravo zadevnih storitev in obročnim odplačevanjem, tako da se ta določba ne more nanašati na enkratno storitev, tudi če je ta predmet obročnega odplačevanja.
- 40 To jezikovno razlago člena 64(1) Direktive 2006/112 potrjujeta njen cilj in sistematika te direktive.
- 41 V zvezi s tem je treba poudariti, da je namen člena 64(1) navedene direktive v povezavi z njenim členom 63 olajšati pobiranje DDV in zlasti določitev trenutka nastanka davčne obveznosti.
- 42 Za določitev trenutka nastanka obdavčljivega dogodka in trenutka nastanka obveznosti obračuna davka člen 63 Direktive 2006/112 namreč zahteva, da se določi trenutek dejanske izvršitve storitve. Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 41 sklepnih predlogov, ta člen ne določa, za kateri dogodek je treba šteti, da označuje trenutek, ko je storitev opravljena, tako da morajo pristojni nacionalni organi in sodišča preveriti, kdaj je bila dejansko opravljena.

- 43 Nasprotno pa sta v skladu s členom 64(1) Direktive 2006/112 nastanek davka in obveznost obračuna davka povezana s potekom obdobj, na katera se nanašajo plačila za opravljene storitve. Zadnjenavedena določba torej vsebuje pravno pravilo, ki omogoča natančno določitev trenutka nastanka davčne obveznosti z zakonsko fikcijo, s čimer se je mogoče izogniti ugotavljanju dejanskega stanja, kar je potrebno za določitev trenutka dejanske izvedbe storitve.
- 44 Natančneje, kot je Sodišče že ugotovilo, če se uporabi člen 64(1) Direktive 2006/112, zadostuje, da se obdobja opravljanja storitev, na katera se nanašajo zaporedna plačila, navedejo na računih, da davčni zavezanec izpolnjuje zahteve iz člena 226, točka 7, te direktive, v skladu s katerim račun vsebuje datum, na katerega je bila opravljena dobava blaga ali dokončana storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točke od 29 do 31).
- 45 Vendar je treba člen 64(1) navedene direktive kot pravno pravilo, ki določa trenutek nastanka davčne obveznosti, uporabiti le, če časa dejanske izvedbe storitev ni mogoče natančno določiti in se lahko presoja različno, kar velja, kadar se te storitve zaradi neprekinjenosti ali ponavljanja opravijo v enem ali več določenih obdobjih.
- 46 Nasprotno, kot je generalni pravobranilec v bistvu navedel v točki 44 sklepnih predlogov, če je mogoče natančno določiti trenutek izvršitve storitve, zlasti če je storitev priložnostna in če obstaja natančen trenutek, ki v skladu s pogodbenim razmerjem med strankama zadevne transakcije omogoča ugotovitev, da je bila opravljena, člena 64(1) Direktive 2006/112 ni mogoče uporabiti, ne da bi se s tem kršilo jasno besedilo člena 63 te direktive.
- 47 Poleg tega v skladu z zadnjenavedeno določbo glede na uvodno izjavo 24 Direktive 2006/112 nastanek DDV in njegova obveznost obračuna nista elementa, s katerima bi lahko stranki pogodbe prosto razpolagali. Zakonodajalec Unije je, nasprotno, želel kar najbolj uskladiti datum nastanka davčne obveznosti v vseh državah članicah, da bi se zagotovilo enotno pobiranje tega davka (sodba z dne 2. maja 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2013:347, točka 22 in navedena sodna praksa).
- 48 Bilo bi torej v nasprotju s členom 63 Direktive 2006/112, če bi se davčnemu zavezancu, ki je opravil enkratno storitev, čeprav je sklenil dogovor o obročnem odplačevanju za to storitev, omogočilo, da se odloči za uporabo člena 64(1) te direktive in da tako sam določi trenutek nastanka in obveznosti obračuna DDV.
- 49 Taka razlaga člena 64(1) Direktive 2006/112 bi bila tudi težko skladna s členom 66(a) in (b) navedene direktive. Na podlagi teh določb je namreč državam članicam omogočeno, da z odstopanjem od členov od 63 do 65 te direktive določijo, da obveznost obračuna DDV za nekatere transakcije ali za nekatere kategorije davčnih zavezancev nastane najpozneje ob izdaji računa ali ob prejemu plačila. Člen 66(a) in (b) Direktive 2006/112 pa bi v velikem obsegu izgubil pomen, če bi lahko davčni zavezanci glede na pogodbeno določene načine plačila namesto držav članic sami določili trenutek nastanka in obveznosti obračuna DDV.
- 50 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča ni mogoče sklepati, da se člen 64(1) Direktive 2006/112 lahko uporabi tudi v primeru enkratnih storitev. Zadeve, v katerih je Sodišče priznalo možnost uporabe te določbe, so se namreč nanašale na opravljanje storitev v obdobjih, določenih na podlagi pogodbenih razmerij, v katerih so bile določene trajajoče obveznosti, ne glede na to, ali gre za dajanje v najem vozila (sodba z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97), za pravno, poslovno in finančno svetovanje (sodbi z dne 3. septembra 2015,

Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, in z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690), ali povezovanje igralca z nogometnim klubom in ohranjanjem tega igralca v klubu (sodba z dne 29. novembra 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).

- 51 Okoliščina, da bi bili davčni zavezanci lahko prisiljeni vnaprej financirati DDV, ki ga morajo plačati državi, kadar opravljajo enkratne storitve, ki se obročno odplačujejo, prav tako ne more ovreči ugotovitev iz točk 39 in 48 te sodbe.
- 52 Iz ustaljene sodne prakse sicer izhaja, da je treba v skladu z načelom nevtralnosti DDV podjetnika kot pobiralca davka za državo v celoti razbremeniti davka, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, za katere se plača DDV (sodba z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – znižanje davčne osnove), C-335/19, EU:C:2020:829, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 53 Vendar, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 62 sklepnih predlogov, vloga davčnih zavezancev ni omejena na pobiranje DDV. V skladu s členom 193 Direktive 2006/112 jim je načeloma naložena obveznost plačila davka, kadar opravljajo obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, ne da bi bila ta obveznost pogojena s predhodnim prejetjem plačila ali vsaj zneska izstopnega davka.
- 54 Namreč, v skladu s členom 63 te direktive obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene, torej ob izvršitvi zadevne transakcije, ne glede na to, ali je bila protivrednost, dolgovana za to transakcijo, že plačana. Dobavitelj blaga ali ponudnik storitev mora torej finančni upravi plačati DDV, tudi če od svoje stranke še ni prejel plačila za opravljeno transakcijo (sodba z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska, C-274/10, EU:C:2011:530, točka 46).
- 55 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 64(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da enkratno opravljanje storitev, ki je predmet plačila na obroke, ne spada na področje uporabe te določbe.

Drugo vprašanje

- 56 Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem izvedeti, ali je treba člen 90(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba v primeru sporazuma o obročnem odplačevanju neplačilo dela plačila pred njegovo zapadlostjo opredeliti kot neplačilo cene v smislu te določbe in da zato povzroči zmanjšanje davčne osnove.
- 57 Spomniti je treba, da člen 90(1) Direktive 2006/112 določa, da se pri preklicu naročila, odpovedi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi davčna osnova zmanjša.
- 58 Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča v primerih, na katere se nanaša, ta določba državam članicam nalaga zmanjšanje davčne osnove in torej zneska DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič ko davčni zavezanec po sklenitvi transakcije ni prejel dela ali celotnega plačila. Navedena določba je izraz temeljnega načela Direktive 2006/112, na podlagi katerega davčno osnovo tvori dejansko prejeta plačila, njegova posledica pa je, da davčna uprava iz naslova DDV ne sme prejeti zneska, ki bi bil višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (sodba z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, točka 26 in navedena sodna praksa).

- 59 Kar se tiče delnega ali celotnega neplačila protivrednosti, to v nasprotju z odpovedjo ali razveljavitvijo pogodbe strank ne more postaviti v položaj, kakršen je bil pred sklenitvijo pogodbe. Če do neplačila pride brez odpovedi ali razveljavitve pogodbe, namreč kupec blaga ali prejemnik storitve ostane zavezan za plačilo dogovorjene cene, prodajalec blaga ali ponudnik storitve pa ima načeloma še vedno svojo terjatev, ki jo lahko uveljavlja pred sodiščem. Vendar ni mogoče izključiti, da taka terjatev dejansko postane dokončno neizterljiva, saj je za neplačilo značilna negotovost, ki je neločljivo povezana z njeno nedokončnostjo (glej v tem smislu sodbo z dne 12. oktobra 2017, Lombard Inatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, točki 29 in 30).
- 60 Tako se neplačilo protivrednosti v smislu člena 90(1) Direktive 2006/112 nanaša le na položaje, v katerih prejemnik dobave blaga ali opravljanja storitev ne plača ali le delno plača terjatev, ki jo je sicer dolžan plačati na podlagi pogodbe, sklenjene z dobaviteljem ali ponudnikom (glej v tem smislu sodbo z dne 2. julija 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, točka 36 in navedena sodna praksa).
- 61 Ob upoštevanju te sodne prakse je treba ugotoviti, da obročno odplačilo, ki se dolguje za opravljanje storitev po obrokih v skladu s pogodbo, ki sta jo določili stranki, ne spada v primer neplačila protidajatve iz člena 90(1) Direktive 2006/112.
- 62 Po eni strani namreč ta način plačila ne spreminja zneska plačila, ki naj bi ga davčni zavezanec prejel ali ki ga dejansko lahko izterja. V teh okoliščinah davčna osnova ostane nespremenjena in davčna uprava iz naslova DDV ne prejme zneska, ki bi bil višji od zneska, ki ustreza plačilu davčnemu zavezancu. Drugič, ker pred datumom zapadlosti dela plačil tega ni mogoče zahtevati, takega položaja ni mogoče enačiti s položajem, v katerem prejemnik storitve le delno poravnava terjatev, ki jo dolguje.
- 63 Poleg tega, kot je razvidno že iz preudarkov, navedenih v točkah od 51 do 54 te sodbe, za razlago člena 90(1) Direktive 2006/112 okoliščina, da je lahko davčni zavezanec v nekaterih primerih prisiljen vnaprej financirati DDV, ki ga mora plačati davčni upravi, ni upoštevana.
- 64 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 90(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da v primeru sporazuma o obročnem odplačevanju neplačilo dela plačila pred njegovo zapadlostjo ni mogoče opredeliti kot neplačilo cene v smislu te določbe in zato ne more povzročiti zmanjšanja davčne osnove.

Stroški

- 65 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

- 1. Člen 64(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da enkratno opravljanje storitev, ki je predmet plačila na obroke, ne spada na področje uporabe te določbe.**

- 2. Člen 90(1) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da v primeru sporazuma o obročnem odplačevanju neplačilo dela plačila pred njegovo zapadlostjo ni mogoče opredeliti kot neplačilo cene v smislu te določbe in zato ne more povzročiti zmanjšanja davčne osnove.**

Podpisi