

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

29. listopadu 2018(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Zdanění agentur zprostředkujících profesionální fotbalové hráče – Platba, která je ve splátkách a podmíněná – Zdanitelné plnění, daňová povinnost a výběr daně“

Ve věci C-548/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 21. června 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 21. září 2017, v řízení

Finanzamt Goslar

proti

baumgarten sports & more GmbH

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda prvního senátu vykonávající funkci předsedy šestého senátu, E. Regan (zpravodaj) a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za baumgarten sports & more GmbH A. Brenneckem,
- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a A. C. Becker, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 63 a 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úč. vst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Goslar (finanční úřad v Goslaru, Německo) a společností baumgarten Sports & more GmbH (dále jen „společnost“) ohledně zdanění splátkových plateb daní z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 63 směrnice o DPH stanoví:

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

4 Článek 64 odst. 1 této směrnice stanoví:

„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.“

5 Článek 65 uvedené směrnice stanoví:

„Má-li být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“

6 Článek 66 směrnice o DPH zní takto:

„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.“

7 Článek 90 této směrnice stanoví:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo odmítnuto, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, 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.“

Německé právo

8 Ustanovení § 13 odst. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) stanoví:

„Dani podléhá:

1. dodání zboží a poskytování služeb,

a) pokud je daň poříтана na základě sjednané odměny (§ 16 odst. 1 první věta), po uplynutí doby předběžného přihlášení, během níž bylo plnění dodáno. Totéž platí pro řásteňná plnění. K řásteňnému plnění dochází, je-li sjednána odděleně odměna za určité řásti rozdílitelného hospodářského plnění. Je-li odměna nebo její řást zaplacená před uskutečněním plnění nebo řásteňného plnění, vzniká odpovídající řásteňná daňová povinnost po uplynutí doby předběžného přihlášení, během níž došlo k zaplacení odměny nebo její řásti.

b) pokud je daň poříтана na základě přijaté odměny (§ 20), po uplynutí zdaňovacího období, během něhož byla přijata tato odměna.“

9 Ustanovení § 17 UStG stanoví:

„1) V případě změny základu daně pro výpočet zdanitelného plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 je hospodářský subjekt, který dané zdanitelné plnění uskutečnil, povinen opravit výši daně dlužné na tomto základě. [...]

2) Odstavec 1 se použije obdobně i tehdy, když se:

1. Odměna sjednaná za zdanitelnou dodávku zboží nebo poskytnutí služby nebo za zdanitelné pořízení zboží uvnitř Společenství stala nevymahatelnou. Při dodatečném zaplacení odměny se výše daně a její odpočet opět upraví.

[...]“

10 Ustanovení § 20 první věty UStG uvádí:

„Finanční úřad může na žádost povolit hospodářskému subjektu,

1. jehož celkový obrat (§ 19 odst. 3) nepřesáhl v předchozím kalendářním roce 500 000 eur, nebo

2. který je osvobozen od povinnosti vést účetnictví a sestavovat pravidelné účetní závěrky na základě ročních příjmů podle § 148 Abgabenordnung (daňový řád), nebo

3. který dosahuje obratu z důvodu výkonu svobodného povolání ve smyslu § 18 odst. 1 bodu 1 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů),

aby nevypořítával daň na základě sjednaných odměn (§ 16 odst. 1 první věta), nýbrž na základě přijatých odměn.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

11 Společnost je poskytovatelem služeb sportovního agenta v odvětví profesionálního fotbalu.

12 Jestliže společnost úspěšně zprostředkuje klubu hráče, obdrží od tohoto klubu provizi za podmínky, že hráč následně podepíše pracovní smlouvu a bude mít licenci vydanou Deutsche Fußball Liga GmbH (Německá fotbalová liga).

13 Tato provize je vyplácena společnosti pololetně, dokud zůstává hráč smluvně vázán s uvedeným klubem a má licenci od Německé fotbalové ligy.

14 Společnost zdanila svůj obrat za rok 2012 na základě sjednané odměny podle § 13 odst. 1

bodů 1 písm. a) UStG.

15 V návaznosti na daňovou kontrolu měl v roce 2015 finanční úřad v Goslaru za to, že s ohledem na „pravidlo akruálního účtenictví“ měla společnost od roku 2012 zdaňovat DPH provize, které se týkaly smluv hrát na dobu určitou s koncem platnosti během roku 2015, a vydal v tomto smyslu pozměňný daňový výměr.

16 Jelikož společnost nesouhlasila s touto metodou, podala žalobu na soud prvního stupně, který jí vyhověl. Úspěšně tvrdila, že dotčené provize nebyly jisté a že DPH, která se k nim vztahovala, se měla odvést až v okamžiku, kdy byly tyto provize skutečně vyplaceny.

17 Finanční úřad v Goslaru podal opravný prostředek *Revision* k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo).

18 Tento soud se zabývá otázkou, jak je třeba vykládat § 63 směrnice o DPH, který stanoví pravidlo, podle kterého daňová povinnost vztahující se ke službám vzniká v okamžiku, kdy dojde k poskytnutí těchto služeb. Táže se, zda toto pravidlo může být vykládáno restriktivně v tom smyslu, že se služby musí v zásadě považovat za dosud neposkytnuté, jestliže odměna není splatná nebo je podmíněná, jako je tomu ve věci v původním řízení.

19 V závislosti na odpovědi na tuto první otázku se předkládající soud rovněž táže, zda skutečnost, že osoba povinná k dani zaplatí státní pokladně „zálohu“, je slučitelná s určitými zásadami práva v oblasti DPH, jakož i s obecnými zásadami rovnosti a proporcionality. Jeho otázka v zásadě vychází ze srovnání, které je jádrem diskuse před soudy rozhodujícími ve věci samé, mezi situací takové osoby povinné k dani, jako je osoba dotčená v původním řízení, a situací osoby povinné k dani, která je zdaňována podle metody „hotovostního účtenictví“.

20 Předkládající soud se rovněž táže v souvislosti s požadovaným výkladem § 63 směrnice o DPH na výklad § 90 této směrnice, který se týká nároku na snížení základu daně za určitých okolností, zejména v případě nezaplacení protiplnění. Chce v tomto ohledu zjistit, zda v případě, že směrnice o DPH nebrání tomu, aby osoba povinná k dani odváděla během několika let zálohu na dani, mohou členské státy poskytnout tento odpočet již pro probíhající zdaňovací období, a nikoliv teprve tehdy, jak zřejmě vyplývá ze znění tohoto ustanovení, když je plnění poskytnuto.

21 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba § 63 [směrnice o DPH] s ohledem na úkol osoby povinné k dani jednat jako výborec daně jménem státu vykládat restriktivně v tom smyslu, že sjednaná odměna, jež má být vybrána z důvodu poskytnutí plnění,

a) je splatná nebo

b) je přinejmenším bezpodmínečně dlužná?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku: je osoba povinná k dani povinna odvést zálohu dlužné daně za časové období dvou let, pokud může získat (částečně) úhradu za plnění, jež poskytla, až po dvou letech od okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění?

3) V případě kladné odpovědi na druhou otázku: jsou členské státy s ohledem na pravomoc, kterou mají podle § 90 odst. 2 [směrnice o DPH], oprávněny mít za to, že úprava stanovená v § 90 odst. 1 této směrnice musí být provedena již ve zdaňovacím období, v němž vznikla daňová povinnost, pokud osoba povinná k dani může získat úhradu za poskytnuté plnění až po uplynutí

dvou let od okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, nebo tato částka ještě není splatná“

K předložným otázkám

22 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně reformulovat otázky, které jsou mu položeny. Dále může Soudní dvůr přihlídnout k normám unijního práva, na které vnitrostátní soud ve znění své otázky neodkázal (rozsudek ze dne 1. února 2017, *Município de Palmela*, C-144/16, EU:C:2017:76, bod 20 a citovaná judikatura).

23 V projednávané věci vychází otázky předkládajícího soudu z pochybností o tom, zda článek 63 směrnice o DPH může být vykládán restriktivně, takže poskytování služeb nemůže být považováno za „uskutečnění“ ve smyslu tohoto ustanovení, když odměna za ně není splatná ani bezpodmínečně dlužná, což by vedlo k částečnému vzniku daňové povinnosti k DPH.

24 V tomto ohledu je zjevné i čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH v rozsahu, v němž stanoví okamžik, ke kterému musí být poskytnutí služeb považováno za „uskutečnění“, když „vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám“, rovněž relevantní pro použití ustanovení v oblasti DPH na takovou situaci, jako je situace ve věci v původním řízení.

25 Je tedy třeba mít za to, že podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 63 směrnice o DPH, ve spojení s čl. 64 odst. 1 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že brání závěru, že zdanitelné plnění a daňová povinnost, které se týkají takové služby zprostředkování profesionálních fotbalových hráčů poskytované agentem, jako je služba dotčená v původním řízení, za niž dochází k podmíněným splátkovým platbám během několika let po zprostředkování, vznikly k datu tohoto zprostředkování.

26 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že článek 63 směrnice o DPH stanoví, že k uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti dochází k okamžiku, ke kterému je služba poskytnuta.

27 Zadruhé podle čl. 64 odst. 1 této směrnice poskytnutí služby, které vede k postupným platbám, se považuje za uskutečnění ve smyslu tohoto článku 63 uplynutím období, ke kterým se tyto platby vztahují.

28 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 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. září 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, bod 50).

29 Je v zásadě v cíli předkládajícího soudu, aby ověřil, zda poskytnutí služby dotčené ve věci v původním řízení je skutečně poskytnutím služby, které „vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám“ ve smyslu čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH.

30 Nicméně aby byla poskytnuta užitečná odpověď předkládajícímu soudu, je třeba uvést, že se zdá, že právě tak tomu je v případě takového poskytnutí služeb, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve zproštění hráče klubu na určitý počet sezón a je odměňováno podmíněnými splátkovými platbami během několika let po tomto zproštění (obdobně viz rozsudek ze dne 3. září 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, bod 49).

31 Z výše uvedeného vyplývá, že s výhradou ověření, která přísluší provést předkládajícímu soudu, je třeba mít za to, že k uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti týkající se takového poskytnutí služeb, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, dochází nikoliv v okamžiku zproštění, ale po uplynutí období, ke kterým se vztahují platby ze strany klubu.

32 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že článek 63 směrnice o DPH, ve spojení s čl. 64 odst. 1 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby se mělo za to, že zdanitelné plnění a daňová povinnost, které se týkají takové služby zproštění profesionálních fotbalových hráčů poskytované agentem, jako je služba dotčená v původním řízení, za niž dochází k podmíněným splátkovým platbám během několika let po zproštění, vznikly k datu tohoto zproštění.

K nákladům řízení

33 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 (šestý senát) rozhodl takto:

Článek 63 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s čl. 64 odst. 1 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby se mělo za to, že zdanitelné plnění a daňová povinnost, které se týkají takové služby zproštění profesionálních fotbalových hráčů poskytované agentem, jako je služba dotčená v původním řízení, za niž dochází k podmíněným splátkovým platbám během několika let po zproštění, vznikly k datu tohoto zproštění.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.