

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 29. novembra 2018(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Obdavčitev agentov igralcev profesionalnega nogometa – Obračun odplačevanje, za katero velja pogoj – Obdavčljivi dogodek, obveznost obračuna in izterjava davka“

V zadevi C-548/17,

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 21. junija 2017, ki je na Sodišču prispela 21. septembra 2017, v postopku

Finanzamt Goslar

proti

baumgarten sports & more GmbH,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik prvega senata v funkciji predsednika šestega senata, E. Regan in C. G. Fernlund, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za baumgarten sports & more GmbH A. Brennecke,
- za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in A. C. Becker, agentki,

na podlagi odločitve, sprejete po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63 in 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Goslar (finančna uprava v Goslarju, Nemčija) in družbo baumgarten Sports & more GmbH (v nadaljevanju: družba) glede obdavčitve obrobnega odplačevanja z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 63 Direktive o DDV določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

4 Člen 64(1) te direktive določa:

„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.“

5 Člen 65 navedene direktive določa:

„Če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna DDV v trenutku prejema plačila in od prejetega zneska.“

6 Člen 66 Direktive o DDV 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.“

7 Člen 90 te direktive 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.“

Nemško pravo

8 Člen 13(1), točka 1, Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG) določa:

„Obveznost plačila davka nastane:

- 1. za dobave in druge storitve

(a) pri obračunu davka na podlagi dogovorjenih plačil (§len 16(1), prvi stavek) s potekom obračunskega obdobja, v katerem so bile 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 (§len 20) s potekom obračunskega obdobja, v katerem so plačila prejeta.“

9 §len 17 UStG določa:

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

(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.

[...]“

10 §len 20, prvi stavek, UStG določa:

„Finančna uprava lahko na predlog dovoli, da podjetnik,

1. katerega skupni promet (§len 19(3)) v preteklem koledarskem letu ne presega 500.000 EUR ali

2. ki je na podlagi §lena 148 Abgabenordnung [(davni zakonik)] oproščen obveznosti vodenja poslovnih knjig in pripravljanja rednih računovodskih izkazov na podlagi letnih inventur, ali

3. če opravlja transakcije v okviru dejavnosti kot član svobodnega poklica v smislu §lena 18(1), točka 1, Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini),

davka ne obračunava na podlagi dogovorjenih plačil (§len 16(1), prvi stavek), temveč na podlagi prejetih plačil.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Družba je ponudnik storitev športnih agentov v sektorju profesionalnega nogometa.

12 Ko družba uspešno poveže igralca z nekim klubom, prejme od tega kluba provizijo, pod pogojem, da igralec potem podpiše pogodbo o zaposlitvi in je imetnik licence, ki jo izda Deutsche Fußball Liga GmbH (v nadaljevanju: nemška nogometna liga).

13 Ta provizija se družbi plačuje polletno, dokler ima igralec z navedenim klubom sklenjeno pogodbo in ima licenco nemške nogometne lige.

14 Družba je svoj promet za leto 2012 obdavčila na podlagi dogovorjenih plačil, kot je določeno v §lenu 13(1), točka 1(a), UStG.

15 Finančna uprava v Goslarju je med letom 2015 po davčnem nadzoru ob upoštevanju „pravila o računovodenju na podlagi nastanka poslovnega dogodka“ menila, da bi morala družba

od leta 2012 v obračunu DDV zajeti provizije, ki ustrezajo pogodbam igralcev za določen čas, katerih veljavnost se je iztekla med letom 2015, in je glede tega izdala odločbo o odmeri.

16 Ker se družba s to metodo ni strinjala, se je obrnila na prvostopenjsko sodišče in je bila uspešna. Uspešno je navajala, da zadevne provizije niso bile gotove in da je za DDV, povezan z njimi, obveznost obračuna nastala šele, ko so bile dejansko prejete.

17 Finančna uprava v Goslarju je pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) vložila revizijo.

18 Navedeno sodišče se sprašuje, kako je treba razlagati člen 63 Direktive o DDV, ki določa pravilo, v skladu s katerim obveznost obračuna davka, povezanega z opravljanjem storitev, nastane v trenutku, ko je storitev opravljena. Sprašuje se, ali se to pravilo lahko razlaga ozko, da bi se v bistvu storitev štela za še neopravljeno, kadar plačilo zanj še ni zapadlo ali je pogojeno, kot naj bi bilo v postopku v glavni stvari.

19 Glede na odgovor na to prvo vprašanje se predložitveno sodišče tudi sprašuje, ali je to, da davčni zavezanec davčnemu organu plača „predplačilo“, v skladu z nekaterimi načeli prava o DDV ter s splošnima načeloma enakosti in sorazmernosti. Njegovo vprašanje v bistvi temelji na primerjavi – o kateri je razpravljalo prvostopenjsko sodišče – položaja davčnega zavezanca, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, in položaja davčnega zavezanca, ki bi bil obdavčen po načelu „raunovodenja na podlagi plačila“.

20 Predložitveno sodišče v povezavi z zaproseno razlago člena 63 Direktive o DDV postavlja tudi vprašanje o razlagi člena 90 te direktive, ki se nanaša na pravico do znižanja davčne osnove v nekaterih okoliščinah, zlasti v primeru neplačila storitve. Glede tega želi v primeru, da Direktiva o DDV ne nasprotuje temu, da davčni zavezanec za več let vnaprej plača davek, izvedeti, ali lahko države članice dodelijo to znižanje od tekočega davčnega obdobja, ne pa – kot se zdi, da izhaja iz besedila tega člena – po tem, ko je storitev opravljena.

21 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 63 [Direktive o DDV] ob upoštevanju naloge davčnega zavezanca kot pobiralca davka za državo razlagati ozko, tako da mora biti plačilo, ki se bo prejelo za opravljeno storitev,

(a) že zapadlo ali

(b) vsaj brezpogojno?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali je davčni zavezanec dolžan davek za opravljeno storitev plačati več kot dve leti vnaprej, če lahko plačilo za svojo storitev (delno) prejme šele več kot dve leti po nastanku obdavčljivega dogodka?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen: ali lahko države članice ob upoštevanju pooblastila na podlagi člena 90(2) [Direktive o DDV] zahtevajo popravek v skladu s členom 90(1) [te direktive] že za davčno obdobje nastanka obveznosti plačila davka, če lahko davčni zavezanec plačilo za opravljeno storitev zaradi nezapadlosti prejme šele dve leti po nastopu obdavčljivega dogodka?“

Vprašanja za predhodno odločanje

22 Najprej je treba opozoriti, da mora Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru

postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem iz člena 267 PDEU nacionalnemu sodišču podati koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tega vidika mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanja, ki so mu bila predložena. Poleg tega lahko Sodišče upošteva določbe prava Unije, na katere se nacionalno sodišče v vprašanju ni sklicevalo (sodba z dne 1. februarja 2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, točka 20 in navedena sodna praksa).

23 V obravnavanem primeru je izhodišče vprašanj predložitvenega sodišča oklevanje glede tega, ali je člen 63 Direktive o DDV mogoče razlagati ozko, tako da storitve ne bi bilo treba šteti za „opravljene“ v smislu te določbe, če z njo povezano plačilo ni niti zapadlo niti ni brezpogojno dolgovano, kar bi vodilo do obveznosti delnega obračuna DDV.

24 Vendar je glede tega očitno, da je člen 64(1) Direktive o DDV v delu, v katerem določa trenutek, ko je treba storitve šteti za opravljene, če „se izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila“, tudi upošteven za uporabo določb o DDV v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari.

25 Zato je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 63 Direktive o DDV v povezavi s členom 64(1) te direktive razlagati tako, da nasprotuje temu, da se za obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka, povezanega s storitvijo povezovanja igralcev profesionalnega nogometa s klubom, ki jo opravlja agent, kakršna je storitev v postopku v glavni stvari, ki je predmet obročnega in pogojnega odplačevanja več let po tej povezavi s klubom, šteje, da sta nastala na dan te povezave.

26 V zvezi s tem je treba opozoriti, prvič, da v skladu s členom 63 Direktive o DDV obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka nastaneta, ko so storitve opravljene.

27 Drugič, člen 64(1) te direktive določa, da če se izvršijo zaporedna plačila, se opravljanje storitev šteje za zaključeno v smislu tega člena 63 v trenutku, ko poteče obdobje, na katero se ta plačila nanašajo.

28 Iz povezane uporabe teh dveh določb izhaja, da za storitve, za katere se izvršijo zaporedna plačila, obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka nastaneta, ko poteče obdobje, na katera se ta plačila nanašajo (glej v tem smislu sodbo z dne 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, točka 50).

29 Načeloma mora predložitveno sodišče preveriti, da je zadevna storitev v postopku v glavni stvari res ena od tistih, za katere „se izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila“ v smislu člena 64(1) Direktive o DDV.

30 Ob upoštevanju tega in da bi predložitvenemu sodišču dali koristen odgovor, je treba navesti, da se zdi, da gre za tako storitev v primeru storitve, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki zajema pogajanje zaradi povezovanja igralca s klubom za nekaj sezon ter je plačana z obročnim in pogojnim odplačevanjem več let po tej povezavi s klubom (glej po analogiji sodbo z dne 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, točka 49).

31 Iz zgoraj navedenega sledi, da je treba za obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka, povezanega s storitvijo, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, šteti, da ne nastaneta na dan povezave s klubom, ampak ob izteku obdobja, na katera se plačila, ki jih plača klub, nanašajo, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

32 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 63 Direktive o DDV v povezavi s členom 64(1) te direktive razlagati tako, da nasprotuje

temu, da se za obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka, povezanega s storitvijo povezovanja igralcev profesionalnega nogometa s klubom, ki jo opravlja agent, kakršna je storitev v postopku v glavni stvari, ki je predmet obročnega in pogojnega odplačevanja več let po tej povezavi s klubom, šteje, da sta nastala na dan te povezave.

Stroški

33 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Člen 63 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členom 64(1) te direktive je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da se za obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka, povezanega s storitvijo povezovanja igralcev profesionalnega nogometa s klubom, ki jo opravlja agent, kakršna je storitev v postopku v glavni stvari, ki je predmet obročnega in pogojnega odplačevanja več let po tej povezavi s klubom, šteje, da sta nastala na dan te povezave.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.