

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

29. studenoga 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Oporezivanje agenata profesionalnih nogometnih igrača – Povremeno plaćanje koje podliježe uvjetu – Oporezivi događaj, obveza obračuna i naplata poreza”

U predmetu C-548/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 21. lipnja 2017., koju je Sud zaprimio 21. rujna 2017., u postupku

Finanzamt Goslar

protiv

baumgarten sports & more GmbH,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednik prvog vijeća, u svojstvu predsjednika šestog vijeća, E. Regan i C. G. Fernlund, suci,

nezavisni odvjetnik : M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za baumgarten sports & more GmbH, A. Brennecke,
- za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i A. C. Becker, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 63. i 90. 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.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta Goslar (Porezna uprava u Goslaru, Njemačka) i baumgarten Sports & more GmbH (u daljnjem tekstu: društvo) zbog oporezivanja povremenih plaćanja porezom na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 63. Direktive o PDV-u određuje:

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

4 Članak 64. stavak 1. te direktive određuje:

„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.”

5 U skladu s člankom 65. navedene direktive:

„Kad se provodi plaćanje na račun prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos.”

6 Članak 66. Direktive o PDV-u glasi:

„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.”

7 U skladu s člankom 90. te direktive:

„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.”

Njemačko pravo

8 Članak 13. stavak 1. točka 1. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG) određuje:

„Obveza plaćanja poreza nastaje

- 1. za isporuke i druge usluge

(a) kod obračuna poreza prema ugovorenoj naknadi (§lanak 16. stavak 1. prva rečenica), protekom obračunskog 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 naplaćenoj naknadi (§lanak 20.), protekom obračunskog razdoblja u kojem je ta naknada naplaćena.”

9 §lanak 17. UStG-a propisuje:

„(1) Ako se oporezivi iznos transakcije u smislu §lanka 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. odgovara juće se primjenjuje 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.

[...]”

10 §lanak 20. prva rečenica UStG-a određuje:

„Porezna uprava na zahtjev može dopustiti da poduzetnik,

1. čiji ukupni prihod (§lanak 19. stavak 3.) u protekloj kalendarskoj godini nije iznosio više od 500 000 eura ili

2. koji je na temelju §lanka 148. Abgabenordnungs (Porezni zakonik) oslobođen obveza vođenja knjiga i redovne izrade financijskih izvještaja na temelju godišnjih inventura ili

3. ako ostvaruje prihode od neke djelatnosti u sklopu obavljanja slobodnog zanimanja u smislu §lanka 18. stavka 1. točke 1. Einkommensteuergesetzes (Zakon o porezu na dohodak),

porez ne obračuna prema ugovorenim naknadama (§lanak 16. stavak 1. prva rečenica), već prema naplaćenim naknadama.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Društvo pruža usluge sportskog agenta u sektoru profesionalnog nogometa.

12 Kada društvo uspješno posreduje pri transferu igrača u nogometni klub, prima proviziju od tog nogometnog kluba, pod uvjetom da igrač nakon toga potpiše ugovor o radu i da mu Deutsche Fußball Liga GmbH (Njemačka nogometna liga) dodijeli licenciju.

13 Ta se provizija društvu isplaćuje svakih šest mjeseci, dokle god igrač ima ugovor s navedenim klubom i dok mu vrijedi licencija Njemačke nogometne lige.

14 Društvu je promet iz 2012. oporezovan prema ugovorenim naknadama, u skladu s §lankom 13. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) UStG-a.

15 Tijekom 2015., nakon provedenog poreznog nadzora, Porezna uprava u Goslaru zaključila

je da je s obzirom na „ra?unovodstveno na?elo nastanka doga?aja” društvo trebalo ve? 2012. podnijeti prijavu PDV-a za provizije zbog posredovanja u sklapanju ugovora na odre?eno vrijeme s igra?ima koje su dospijevale tijekom 2015. te je u tom smislu donijela rješenje o ispravku poreza.

16 Zbog neslaganja s tom metodom društvo je pokrenulo postupak pred prvostupanjskim sudom, gdje je uspjelo u postupku. Ono je s uspjehom tvrdilo da isplata predmetnih provizija nije bila izvjesna i da bi se PDV koji se na njih odnosi trebao obra?unati tek na datum kada ?e te provizije stvarno biti ispla?ene.

17 Porezna uprava u Goslaru izjavila je reviziju Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njema?ka).

18 Taj se sud pita kako treba tuma?iti ?lanak 63. Direktive o PDV-u, kojim se uspostavlja pravilo u skladu s kojim se porez na isporuku usluga obra?unava po njihovoj isporuci. Pita se može li se to pravilo usko tuma?iti kako bi se u biti smatralo da isporuka još nije izvršena kada naknada za tu isporuku nije dospjela na isplatu ili je uvjetna, kao što je to slu?aj u glavnom postupku.

19 Ovisno o odgovoru na to prvo pitanje, sud koji je uputio zahtjev pita se tako?er bi li ?injenica da porezni obveznik uplati „predujam” u državnu blagajnu bila u skladu s odre?enim na?elima prava vezanog uz PDV te s op?im na?elima jednakosti i proporcionalnosti. Njegova se pitanja u biti temelje na usporedbi, koja je u središtu rasprava pred sudovima koji odlu?uju o meritumu, položaja poreznog obveznika kao što je onaj iz glavnog postupka i poreznog obveznika koji pla?a porez prema metodi „modificiranoga ra?unovodstvenog na?ela nastanka doga?aja”.

20 Sud koji je uputio zahtjev se u vezi sa zatraženim tuma?enjem ?lanka 63. Direktive o PDV-u tako?er pita o tuma?enju njezina ?lanka 90., koji se odnosi na pravo na smanjenje oporezivog iznosa u odre?enim okolnostima, osobito u slu?aju nepla?anja naknade za isporuku. U tom pogledu nastoji doznati mogu li države ?lanice, ako se Direktivi o PDV-u ne protivi to da porezni obveznik uplati predujam poreza za više godina, dopustiti taj odbitak ve? od poreznog razdoblja koje je u tijeku, a ne, kao što se to ?ini da proizlazi iz teksta tog ?lanka, nakon isporuke.

21 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlu?io prekinuti postupak i Sudu uputiti sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 63. [Direktive o PDV-u], s obzirom na dužnost poreznog obveznika da djeluje kao sakuplja? poreza za državnu blagajnu, tuma?iti restriktivno na na?in da iznos koji se napla?uje za isporuku usluge

(a) mora biti dospio, ili

(b) se barem mora dugovati bezuvjetno?

2. Ako na prvo pitanje treba dati nije?an odgovor: je li porezni obveznik dužan dvije godine unaprijed financirati porez koji se duguje za isporuku usluge ako naknadu za svoju uslugu (djelomi?no) može dobiti tek dvije godine nakon nastanka oporezivog doga?aja?

3. Ako na drugo pitanje treba dati potvrđan odgovor: jesu li države ?lanice ovlaštene, s obzirom na ovlasti koje im pripadaju u skladu s ?lankom 90. stavkom 2. [Direktive o PDV-u], smatrati da ve? za porezno razdoblje u kojem je nastala obveza obra?una poreza postoji dužnost ispravljanja u skladu s ?lankom 90. stavkom 1. te direktive ako porezni obveznik potraživani iznos može – zato što još nije dospio – naplatiti tek dvije godine nakon nastanka oporezivog doga?aja?”

O prethodnim pitanjima

22 Uvodno valja podsjetiti da je prema ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda predviđenog člankom 267. UFEU-a, dužnost Suda da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji mu omogućuje rješavanje spora koji se pred njim vodi. U tom smislu Sud mora, ako je potrebno, preoblikovati postavljena pitanja. Usto, Sud može uzeti u obzir pravila prava Unije na koja se nacionalni sud nije pozvao u svojem pitanju (presuda od 1. veljače 2017., *Município de Palmela*, C-144/16, EU:C:2017:76, t. 20. i navedena sudska praksa).

23 U ovom slučaju, pitanja suda koji je uputio zahtjev potaknuta su oklijevanjem vezano uz pitanje može li se članak 63. Direktive o PDV-u tumačiti restriktivno, tako da se isporuka usluga ne bi trebala smatrati „završen[o]m” u smislu te odredbe kada naknada za tu isporuku nije ni naplativa ni dugovana bezuvjetno, dovodeći tako do djelomične obveze obračuna PDV-a.

24 Međutim, u tom pogledu proizlazi da je članak 64. stavak 1. Direktive o PDV-u, s obzirom na to da određuje da je trenutak u kojem se isporuke usluga smatraju „završenim” trenutak kada „uzrokuju” niz izvoda iz računa ili niz plaćanja, također relevantan za primjenu odredbi vezanih uz PDV na situaciju kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku.

25 Stoga, valja zaključiti da svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 63. Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 64. stavkom 1. te direktive, tumačiti na način da mu se protivi to što se smatra da oporezivi događaj i obveza obračuna poreza vezanog uz isporuku agentovih usluga transfera profesionalnog nogometnog igrača, kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja je predmet povremenih i uvjetnih isplata tijekom više godina koje slijede nakon transfera, nastupaju na datum potonjeg.

26 U tom pogledu, valja podsjetiti, s jedne strane, da u skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u oporezivi događaj i obveza obračuna poreza nastaju po isporuci usluga.

27 S druge strane, na temelju članka 64. stavka 1. te direktive, kada uzrokuju niz plaćanja, isporuke usluga smatraju se izvršenima, u smislu članka 63., prilikom isteka razdoblja na koja se takva plaćanja odnose.

28 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 (vidjeti u tom smislu presudu od 3. rujna 2015., *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, t. 50.).

29 Na sudu koji je uputio zahtjev jest na temelju da provjeri je li isporuka o kojoj je riječ u glavnom postupku upravo jedna od onih koje „uzrokuju” niz izvoda iz računa ili niz plaćanja, u smislu članka 64. stavka 1. Direktive o PDV-u.

30 S obzirom na to i kako bi se sudu koji je uputio zahtjev pružio koristan odgovor, valja istaknuti da se čini da je to slučaj isporuke kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja se sastoji u posredovanju pri transferu igrača u klub za određeni broj sezona i za koju se plaća povremena i uvjetna naknada tijekom više godina nakon transfera (vidjeti analogijom presudu od 3. rujna 2015., *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, t. 49.).

31 Iz prethodno navedenog proizlazi da se, pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev izvrši potrebne provjere, mora smatrati da oporezivi događaj i obveza obračuna poreza vezanog uz isporuku kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku nastaju ne na datum transfera, nego

istekom razdoblja na koja se odnose plaćanja koja je izvršio klub .

32 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 63. Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 64. stavkom 1. te direktive, treba tumačiti na način da mu se protivi to što se smatra da oporezivi događaj i obveza obračuna poreza vezanog uz isporuku agentovih usluga transfera profesionalnog nogometnog igrača kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja je predmet povremenih i uvjetnih isplata tijekom više godina koje slijede nakon transfera, nastupaju na datum potonjeg.

Troškovi

33 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 (šesto vijeće) odlučuje:

Članak 63. Direktive 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s člankom 64. stavkom 1. te direktive, treba tumačiti na način da mu se protivi to što se smatra da oporezivi događaj i obveza obračuna poreza vezanog uz isporuku agentovih usluga transfera profesionalnog nogometnog igrača kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja je predmet povremenih i uvjetnih isplata tijekom više godina koje slijede nakon transfera, nastupaju na datum potonjeg.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački