

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 29. novembra 2018 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Zdanenie agentov profesionálnych futbalových hráčov – Platenie v podmienených splátkach – Zdaniteľná udalosť, splatnosť a vymáhanie dane“

Vo veci C-548/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 21. júna 2017 a doručený Súdnemu dvoru 21. septembra 2017, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Goslar

proti

baumgarten sports & more GmbH,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda prvej komory J. C. Bonichot (spravodajca), vykonávajúci funkciu predsedu šiestej komory, sudcovia E. Regan, a C. G. Fernlund,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- baumgarten sports & more GmbH, v zastúpení: A. Brennecke,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a A. C. Becker, splnomocnené zástupkyne,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 63 a 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Goslar (Daňový úrad Goslar, Nemecko) a baumgarten Sports & more (ďalej len „spoločnosť“) vo veci zdanenia platieb v splátkach daňou z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 63 smernice o DPH stanovuje:

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

4 Článok 64 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„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 vyúťováva postupne alebo platí postupne, toto dodanie alebo poskytnutie sa považuje za ukončené uplynutím obdobia, na ktoré sa toto vyúťovanie alebo platby vzťahujú.“

5 Podľa článku 65 uvedenej smernice:

„Ak má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby.“

6 Článok 66 smernice o DPH znie takto:

„Odchyľne 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.“

7 Podľa článku 90 tejto smernice:

„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 odchyliť od ustanovenia odseku 1.“

Nemecké právo

8 § 13 ods. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) stanovuje:

„Dať sa vyberá:

1. pri dodaniach a iných plneniach

a) pri výpočte dane podľa dohodnutej odplaty (§ 16 ods. 1 prvá veta) uplynutím zdaťovacieho obdobia, v ktorom sa uskutočnili všetky plnenia. Platí to aj pre čiastočné plnenia. O čiastočné plnenia ide, keď sa odplata za určité časti plnenia, ktoré z hospodárskeho hľadiska možno rozdeliť, dohodne samostatne. Keď sa odplata alebo časť z nej vyberie skôr, ako sa uskutoční plnenie alebo jeho časť, daťová povinnosť vzniká v tejto súvislosti uplynutím zdaťovacieho obdobia, počas ktorého bola prijatá odplata alebo jej časť;

b) pri výpočte dane podľa prijatej odplaty (§ 20) uplynutím zdaťovacieho obdobia, keď bola odmena uhradená.“

9 § 17 UStG stanovuje:

„1. Ak sa zmenil daťový základ zdaniteľnej transakcie v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1, je podnikateľ, ktorý transakciu vykonal, povinný upraviť príslušnú dlhovanú sumu dane. ...

2. Odsek 1 sa uplatní analogicky, ak

(1) sa dohodnutá odplata za zdaniteľné dodanie, iné dodanie alebo za nadobudnutie v rámci Spoločenstva podliehajúce dani stala nevymožiteľnou. Ak sa odmena zaplatí dodatočne, daťová povinnosť a odpôčítanie dane sa opätovne upravia.

...“

10 § 20 prvá veta UStG stanovuje:

„Daťový úrad môže na žiadosť povoliť, aby podnikateľ,

(1) ktorého celkový obrat (§ 19 ods. 3) nedosiahol v predchádzajúcom kalendárnom roku viac ako 500 000 eur alebo

(2) ktorý je podľa § 148 Abgabenordnung [daťový zákonník] oslobodený od povinnosti viesť účtovníctvo a na základe ročných inventúr pravidelne zostavovať účtovné závierky alebo

(3) ak transakcie uskutočňuje z činnosti v rámci slobodného povolania v zmysle § 18 ods. 1 bodu 1 Einkommensteuergesetz [zákon o dani z príjmu],

dať nepočítal podľa dohodnutej odplaty (§16 ods. 1 prvá veta), ale podľa zaplatenej odplaty.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Spoločnosť je poskytovateľom služieb ako agent profesionálnych futbalových hráčov.

12 Keď spoločnosť sprostredkuje úspešne určitému klubu hráča, dostane províziu od tohto klubu, pod podmienkou, že hráč podpíše následne pracovnú zmluvu a má licenciю, ktorú vydáva Deutsche Fußball Liga GmbH (Nemecká futbalová liga).

- 13 Táto provízia sa vypláca spoločnosti v polročných intervaloch, ak má hráč stále podpísanú zmluvu s uvedeným klubom a licenciou od Nemeckej futbalovej ligy.
- 14 Spoločnosť zdanila svoj obrát za rok 2012 na základe dohodnutej odmeny podľa §13 ods. 1 bodu 1 písm. a) UStG.
- 15 Počas roka 2015 po daňovej kontrole Daňový úrad Goslar dospel k záveru, že vzťahom na „pravidlo akruálneho účtovníctva“ mala spoločnosť zaplatiť DPH od roku 2012 z provízií zodpovedajúcich zmluvám hráčov na dobu určitú, ktorých platnosť skončila v priebehu roku 2015, a vydala v tomto zmysle opravný daňový výmer.
- 16 Keďže spoločnosť nesúhlasila s touto metódou, obrátila sa na prvostupňový súd a vyhrala. Úspešne sa domáhala určenia toho, že predmetné provízie neboli isté a že DPH týkajúca sa ich mala byť splatná až k dátumu, keď boli tieto provízie naozaj vyplatené.
- 17 Daňový úrad Goslar podal opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko).
- 18 Tento súd sa pýta na výklad článku 63 smernice o DPH, ktorý stanovuje pravidlo, podľa ktorého daň vzťahujúca sa na služby je splatná v okamihu, keď dôjde k poskytnutiu týchto služieb. Pýta sa, či toto pravidlo môže byť vykladané reštriktívne v tom zmysle, že sa služby musia v zásade považovať za doteraz neposkytnuté, ak odmena nie je splatná alebo je podmienená, ako je to vo veci samej.
- 19 V závislosti od odpovede na túto prvú otázku sa vnútroštátny súd takisto pýta, či skutočnosť, že zdaniteľná osoba zaplatí štátu „preddavok“, je zlučiteľná s určitými zásadami práva v oblasti DPH, ako aj so všeobecnými zásadami rovnosti a proporcionality. Jeho otázka v zásade vychádza z porovnania, ktoré je jadrom diskusie pred súdmi rozhodujúcimi vo veci samej, medzi situáciou takej zdaniteľnej osoby, akou je tá vo veci samej, a situáciou zdaniteľnej osoby, ktorá je zdaňovaná podľa metódy „hotovostného účtovníctva“.
- 20 Vnútroštátny súd sa takisto pýta v súvislosti s požadovaným výkladom článku 53 smernice o DPH na výklad článku 90 tejto smernice, ktorý sa týka nároku na zníženie základu dane za určitých okolností, najmä v prípade nezaplatenia protiplnenia. Chce v tejto súvislosti zistiť, či v prípade, že smernica o DPH nebráni tomu, aby zdaniteľná osoba odvádzala v priebehu niekoľkých rokov preddavok na daň, môžu členské štáty priznať toto odpočítanie už pre prebiehajúce zdaňovacie obdobie a nie až vtedy, ako, zdá sa, vyplýva zo znenia tohto ustanovenia, keď je plnenie poskytnuté.
- 21 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Má sa článok 63 smernice [o DPH] s prihliadnutím na úlohu, ktorá zdaniteľnej osobe prináleží ako subjektu, ktorý vyberá daň v prospech štátu, vykladať reštriktívne v tom zmysle, že suma, ktorá sa má prijať za plnenie,
- a) je splatná alebo
- b) sa dlhuje aspoň nepodmienené?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku: Je zdaniteľná osoba povinná poskytnúť počas obdobia dvoch rokov preddavky na daň splatnú za plnenie, keď províziu za svoje plnenie môže (ajasto?ne) dostať až dva roky po vzniku zdaniteľnej udalosti?

3. V prípade kladnej odpovede na druhú otázku: Sú členské štáty s prihladením na právomoc, ktorá im prináleží podľa článku 90 ods. 2 smernice [o DPH], oprávnené, aby už za zdaniteľné obdobie, keď vznikla daňová povinnosť, vychádzali z úpravy podľa článku 90 ods. 1 tejto smernice, keď z dôvodu chýbajúcej splatnosti môže zdaniteľná osoba sumu, ktorá jej prináleží, prijať až dva roky po vzniku zdaniteľnej udalosti?“

O prejudiciálnych otázkach

22 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry v rámci konania na základe spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom, zakotveného v článku 267 ZFEÚ, prislúcha Súdny dvor poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď potrebnú na rozhodnutie vo veci, ktorú prejednáva. Vzhľadom na to Súdny dvor prináleží v prípade potreby preformulovať otázky, ktoré sú mu položené. Navyše Súdny dvor môže vziať do úvahy aj ustanovenia práva Únie, na ktoré sa vnútroštátny súd v znení svojej otázky neodvolával (rozsudok z 1. februára 2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, bod 20 a citovaná judikatúra).

23 V predmetnom prípade vychádzajú otázky vnútroštátneho súdu z váhania týkajúceho sa toho, či možno článok 63 smernice o DPH vykladať reštriktívne tak, že poskytnutie služieb nemožno považovať za „poskytnuté“ v zmysle tohto ustanovenia, keď odmena za toto poskytnutie nie je nepodmienečne splatná, ani dlhovaná, čo by viedlo k ajasto?nej splatnosti DPH.

24 V tejto súvislosti sa zdá, že článok 64 ods. 1 smernice o DPH, keďže určuje okamih, od ktorého sa služby musia považovať za „poskytnuté“, keď sa „vyúťováva[jú] postupne alebo plat[ia] postupne“, je takisto relevantný na uplatnenie ustanovení týkajúcich sa DPH na takú situáciu, o akú ide vo veci samej.

25 Preto sa treba domnievať, že vnútroštátny súd sa svojimi otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, v podstate pýta, či sa má článok 63 smernice o DPH v spojení s článkom 64 ods. 1 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že bráni záveru, aby zdaniteľná udalosť a daňová povinnosť, ktoré sa týkajú služby sprostredkovania profesionálnych futbalových hráčov poskytovaných agentom, akou je služba vo veci samej, za ktorú dochádza k podmieneným splátkovým platbám v priebehu niekoľkých rokov po sprostredkovaní, vznikli k dátumu tohto sprostredkovania.

26 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 63 smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť vzniká poskytnutím služieb.

27 Na druhej strane podľa článku 64 ods. 1 tejto smernice, ak sa za služby platí postupne, služby sú považované za poskytnuté v zmysle tohto článku 63 v okamihu uplynutia období, ktorých sa týkajú tieto platby.

28 Z kombinovaného uplatnenia týchto dvoch ustanovení vyplýva, že v prípade poskytnutí, za ktoré sa platí v splátkach, nastane zdaniteľná udalosť a daň sa stane splatnou v okamihu skončenia období, ktorých sa týkajú tieto platby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, bod 50).

29 Prináleží v zásade vnútroštátnemu súdu preveríť, či poskytnutie, o ktoré ide vo veci samej, je naozaj takým, ktoré sa „vyúťováva postupne alebo platí postupne“ v zmysle článku 64 ods. 1 smernice o DPH.

30 Ďalej a s cieľom poskytnutia užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu treba uviesť, že sa zdá, že o taký prípad ide pri takom poskytnutí služby, akým je to vo veci samej, spočívajúcom v sprostredkovaní umiestnenia hráča na určitý počet sezón do klubu, za ktoré sa platí odmena v postupných a podmienených splátkach počas viacerých rokov nasledujúcich po takomto sprostredkovaní hráča (pozri analogicky rozsudok z 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, bod 49).

31 Z vyššie uvedeného vyplýva, že s výhradou overenia, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, k vzniku zdaniteľnej udalosti a splatnosti dane týkajúcej sa takého poskytnutia služieb, o aké ide vo veci samej, dochádza nie v okamihu sprostredkovania hráča, ale po uplynutí období, na ktoré sa vzťahujú platby zo strany klubu.

32 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na položené otázky tak, že článok 63 smernice o DPH v spojení s článkom 64 ods. 1 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni záveru, aby zdaniteľná udalosť a splatnosť dane, ktoré sa týkajú služby sprostredkovania profesionálnych futbalových hráčov poskytovaných agentom, akou je služba vo veci samej, za ktorú dochádza k podmieneným splátkovým platbám v priebehu niekoľkých rokov po sprostredkovaní, vznikli k dátumu tohto sprostredkovania.

O trovách

33 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (šiesta komora) rozhodol takto:

Článok 63 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s článkom 64 ods. 1 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni záveru, aby zdaniteľná udalosť a splatnosť dane, ktoré sa týkajú služby sprostredkovania profesionálnych futbalových hráčov poskytovaných agentom, akou je služba vo veci samej, za ktorú dochádza k podmieneným splátkovým platbám v priebehu niekoľkých rokov po sprostredkovaní, vznikli k dátumu tohto sprostredkovania.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.