

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 16. maja 2013(*)

„Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – člen 66, od (a) do (c) – Opravljanje prevoznih in špedicijskih storitev – Obveznost obračuna – Datum prejema plačila in najpozneje 30. dan po opravljeni storitvi – Predhodna izdaja računa“

V zadevi C-169/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) z odločbo z dne 4. januarja 2012, ki je prispela na Sodišče 10. aprila 2012, v postopku

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

proti

Minister Finansów,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi M. Berger, predsednica senata, A. Borg Barthet (poročevalec) in E. Levits, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. Z. Modzelewski in M. Militz, svetovalca,
- za poljsko vlado M. Szpunar in B. Majczyna, agenta,
- za Evropsko komisijo J. Hottiaux in C. Soulay, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega 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 člena 66, od (a) do (c), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/117/ES z dne 16. decembra 2008 (UL L 14, str. 7, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (v nadaljevanju: TNT) in Minister Finansów (minister za finance) glede določitve trenutka

nastanka obveznosti obračuna davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 V uvodni izjavi 24 Direktive o DDV je navedeno:

„Pojme obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna davka bi bilo treba uskladiti, da bi uvedba in vse kasnejše spremembe skupnega sistema DDV lahko za vse veljati hkrati v vseh državah članicah.“

4 Člen 63 te direktive določa:

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

5 Člen 64 navedene direktive 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, ki niso primeri iz prvega odstavka, 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.“

6 Člen 65 Direktive o DDV 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.“

7 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.“

[...]“

8 Člen 167 te direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

9 Z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL L 189, str. 1) je bil v Direktivo

2006/112 vstavljen člen 167a, ki so ga morale države članice v nacionalno pravo prenesti najpozneje 31. decembra 2012 in določa:

„Države članice lahko v okviru izbirne ureditve določijo, da se pravica do odbitka davčnega zavezanca, za katerega nastane obveznost obračuna DDV le na podlagi člena 66(b), odloži, dokler DDV za njemu dobavljeno blago ali opravljene storitve ni plačan njegovemu dobavitelju.

Države članice, ki uporabljajo izbirno ureditev iz prvega odstavka, določijo prag za davčne zavezanca, ki uporabljajo ureditev na svojem ozemlju, na podlagi letnega prometa davčnega zavezanca, izračunanega v skladu s členom 288. Ta prag ne sme presegati 500.000 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti. Države članice lahko po posvetovanju z odborom za DDV ta prag dvignejo na 2.000.000 EUR ali njegovo protivrednost v nacionalni valuti. Vendar se takšno posvetovanje z odborom za DDV ne zahteva za države članice, v katerih se je 31. decembra 2012 uporabljal prag, višji od 500.000 EUR, ali njegova protivrednost v nacionalni valuti.

Države članice obvestijo odbor za DDV o nacionalnih zakonodajnih ukrepih, sprejetih v skladu s prvim odstavkom tega člena.“

Poljska ureditev

10 Člen 19, (1), (4) in (13), točka 2, zakona o davku na blago in storitve (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, poz. 535, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„1. Davčna obveznost nastane ob dobavi blaga ali ko je storitev opravljena, razen v primerih iz odstavkov od 2 do 21 tega člena in členov 14(6), 20 in 21(1).

[...]

4. Če je treba dobavo blaga ali opravljanje storitve potrditi z računom, davčna obveznost nastane ob izdaji računa, vendar najpozneje 7. dan od dneva dobave blaga ali ko je bila storitev opravljena.

[...]

13. Davčna obveznost nastane:

[...]

(2) Ob prejemu celotnega plačila ali njegovega dela, vendar najpozneje 30. dan od dneva, ko so bile opravljene te storitve:

- a) prevoz oseb in tovara z vlaki, motornimi vozili, ladjami za plovbo na odprtem morju, prevoznimi sredstvi za plovbo po celinskih poteh in obalno plovbo, trajekti, letali ali helikopterji,
- b) špedicija in pretovarjanje,
- c) storitve v morskih in trgovskih pristaniščih,
- d) gradbene in gradbeno-montažne storitve.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 TNT, družba z omejeno odgovornostjo s sedežem v Varšavi (Poljska) v okviru svoje gospodarske dejavnosti opravlja kurirske, poštno, prevozne in špedicijske storitve.

12 Družba TNT računa DDV svojim strankam naenkrat izdaja enkrat tedensko. Za določene stranke, ki naročajo več storitev, je pogostost izdajanja računov predmet dogovora. Računi tako zajemajo vse storitve, ki so bile za to posebno stranko opravljene v danem davčnem obdobju. Rok plačila zneskov, dolgovan v skladu z računom, je navadno določen na 7, 14 ali 21 dni po datumu izdaje računa. Družba TNT upošteva promet, ki izhaja iz danega računa, v davčnem obdobju, za katerega je bil izdan.

13 Zato družba TNT za namene ugotavljanja trenutka nastanka davčne obveznosti storitev, za katere izda račun, ne deli na kurirske in poštno storitve na eni strani ter na prevozne in špedicijske storitve na drugi strani. Glede na to, da se računi izdajo najpozneje v zadnjih dneh davčnega obdobja, je davek za storitve, opravljene v danem mesecu, zajet v evidencah in obračunu DDV, predloženih za mesec, ko so bile opravljene storitve.

14 V tem okviru je družba TNT na ministra za finance naslovila prošnjo za izdajo individualnega pojasnila v zvezi z določbami davčnega prava, ki se uporabljajo na področju davka na blago in storitve in zlasti v zvezi z vprašanjem, ali je imela navedena družba pravico na podlagi člena 19(13), točka 2, zakona o DDV upoštevati promet v davčnem obdobju, v katerem je bil izdan račun, čeprav v navedenem obdobju ni prejela nobenega plačila in še ni poteklo 30 dni po opravljeni zadevni storitvi oziroma ali je imela, če je odgovor nikalen, pravico šteti datum izdaje računa za datum, ko je nastala davčna obveznost v skladu s členom 19(4) zakona o DDV, ne da bi upoštevala pogoje iz člena 19(3), točka 2, navedenega zakona, ki naj bi bil v nasprotju s členom 66 Direktive o DDV.

15 Minister za finance je v odločbi z dne 14. decembra 2009 ugotovil, da je stališče družbe TNT neutemeljeno. Glede storitev dostavljanja poštnih pošilk, ki jih opravlja družba TNT, je minister za finance menil, da davčna obveznost nastane v skladu s splošnimi načeli, določenimi v členu 19(1) in (4) zakona o DDV. Glede drugih storitev (prevoz in špedicija) je treba trenutek nastanka obdavčljivega dogodka, ki ustvari davčno obveznost, določiti na podlagi pravil iz člena 19(13), točka 2, zakona o DDV. Za te storitve mora biti davek naveden v obračunu za mesec, v katerem je nastala davčna obveznost, ne pa v obračunu za mesec, v katerem je bil izdan račun, s katerim je potrjeno, da je bila storitev opravljena.

16 Družba TNT je nato pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče v Varšavi) vložila tožbo. V utemeljitev tožbe je trdila, da je bila glede vseh opravljenih storitev, tako kurirskih in poštnih kot prevoznih in špedicijskih, za namene DDV upravičena upoštevati promet v davčnem obdobju, v katerem je izdala račun, s katerim je potrjena dana storitev, čeprav v tem obdobju še ni prejela plačila in še ni minilo 30 dni od dne, ko so bile opravljene te storitve.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny je s sodbo z dne 30. septembra 2010 zavrnilo tožbo družbe TNT, ki je zato pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) vložila kasacijsko pritožbo.

18 Družba TNT s kasacijsko pritožbo Wojewódzki Sąd Administracyjny ožita, da je napačno razlagalo člen 19(13), točka 2(a) in (b), zakona o DDV s tem, da ni upoštevalo členov od 63 do 66 Direktive o DDV. Družba TNT meni, da člen 66 Direktive o DDV določa, da davčna obveznost nastane ob določenem dogodku, vendar najpozneje na dan prejema plačila. Nasprotno, nacionalne določbe naj bi napačno določale, da prejem plačila povzroči nastanek davčne obveznosti, vendar ta nastopi najpozneje do določenega trenutka (30. dan) od dneva, ko je bila storitev opravljena.

19 Predložitveno sodišče je pri preizkusu pritožbe izrazilo dvome glede razlage člena 66 Direktive o DDV in menilo, da je treba utemeljenost razlogov, ki jih navaja družba TNT, presoditi glede na razlago določb te direktive.

20 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v prehodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali je treba določbe iz člena 66 [od] (a) [do] (c) Direktive [o DDV] razlagati tako, da se obveznost obračuna DDV (davčna obveznost) v primeru, v katerem davčni zavezanec izda račun, s katerim je potrjeno, da je storitev, za katero velja pooblastilo, ki ga ima v skladu s tem členom država članica (možnost odstopanja od členov [od] 63 [do] 65 Direktive [o DDV]), opravljena, ob upoštevanju člena 66(b) Direktive [o DDV] lahko opredeli tako, da nastane na dan plačila, najpozneje pa 30. dan od dneva, ko je bila storitev opravljena?

2. Ali je treba določbe iz člena 66(a) in (b) Direktive [o DDV] razlagati tako, da nasprotujejo določbam poljskega prava iz člena 19(13), točka 2(a) in (b), [zakona o DDV], ki določa, da trenutek nastanka davčne obveznosti (dogodek, ob katerem za nekatere transakcije nastane obveznost obračuna davka) za prevozne in špedicijske storitve nastopi ob prejemu celotnega plačila ali njegovega dela, vendar najpozneje 30. dan od dneva, ko so bile te storitve opravljene, in sicer tudi v primeru, če se prejemniku najpozneje v sedmih dneh od takrat, ko je bila storitev opravljena, izda in izroči račun, v katerem je določen poznejši rok plačila, prejemnik storitve pa je upravičen do odbitka vstopnega davka za obdobje, v katerem je prejel račun, ne glede na to, ali je bila storitev dejansko plačana?“

Vprašanja za predhodno odločanje

21 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 66 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da obveznost obračuna DDV za prevozne in špedicijske storitve nastopi na dan prejema celotnega plačila ali njegovega dela, vendar najpozneje 30. dan od dneva, ko so bile te storitve opravljene, tudi če je bil račun izdan prej in je bil na njem naveden poznejši rok plačila.

22 Najprej je treba ugotoviti, da je iz Direktive o DDV razvidno, da obveznost obračuna DDV na celoma nastane istočasno kot obdavčljiv dogodek za nastanek tega davka. Člen 63 navedene direktive to temeljno načelo izraža s tem, da določa, da obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane na dan, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

23 V skladu s členom 66 Direktive o DDV pa države članice lahko določijo, da obveznost obračuna DDV nastane v enem od naslednjih trenutkov po nastopu obdavčljivega dogodka, in sicer najpozneje ob izdaji računa, najpozneje ob prejemu plačila ali, če račun ni izdan ali je izdan pozneje, v določenem roku od datuma obdavčljivega dogodka.

- 24 Ker člen 66 Direktive o DDV pomeni odstopanje od pravila iz njenega člena 63, ga je treba razlagati ozko (glej po analogiji sodbo z dne 7. marca 2013 v zadevi Efir, C-19/12, točka 31).
- 25 Čeprav dejstvo, da je zakonodajalec mogoče razširil področje dovoljenih odstopanj, dopušča domnevo, da je želel dati državam članicam široko diskrecijsko pravico (glej sodbo z dne 26. oktobra 1995 v zadevi Italitica, C-144/94, Recueil, str. I-3653, točka 15), pa to ne upravičuje ugotovitve, da ima država članica diskrecijsko pravico za določitev trenutka za nastanek obveznosti obračuna davka, ki je drugačen od trenutka, določenega v členu 66, od (a) do (c), Direktive o DDV.
- 26 Vendar, prvič, člen 19(13), točka 2, zakona o DDV določa, da glede nekaterih transakcij, v tem primeru prevoznih in špedicijskih storitev, davčna obveznost nastane na dan prejema celotnega plačila ali njegovega dela, vendar najpozneje 30. dan od dneva, ko je bila opravljena zadevna storitev.
- 27 Drugič, opozoriti je treba, da lahko države članice v skladu s členom 66(b) Direktive o DDV določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane „[...] najkasneje ob prejemu plačila“. Ta določba določa roke in zadnji trenutek za nastanek obveznosti obračuna DDV za dane transakcije, za katere je država članica določila, da jih ureja na ta način. Ta trenutek ustreza prejemu plačila transakcije.
- 28 Sodišče je že podalo razlago člena 10(2) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) (postal člen 66(a) Direktive o DDV) v smislu, da če država članica izkoristi možnost odstopanja, določeno v tej določbi, to pomeni, da določijo, da obveznost obračuna davka nastane najpozneje ob izdaji računa ali dokumenta, ki je enakovreden računu, lahko na podlagi tretje alineje člena 10(2), (Direktive 77/388, postal člen 66(c) Direktive o DDV) določijo, da obveznost obračuna davka nastane „kadar račun ali dokument, ki je enakovreden računu, ni bil izdan ali je bil izdan pozneje, v določenem roku od datuma obdavčljivega dogodka“ (glej zgoraj navedeno sodbo Italitica, točka 22).
- 29 Prav tako je treba opozoriti, da je Sodišče v isti sodbi dodalo, da „če taka možnost ni bila določena, ko se je država članica odločila za odstopanje iz druge alineje [člena 10(2) Direktive 77/388, ki je postal člen 66(b) Direktive o DDV], je to najverjetneje zato, ker je zakonodajalec [Unije] menil, da je bil interes gospodarskega subjekta po prejemu plačila za opravljeno storitev zadostna spodbuda za zagotovitev hitrega plačila storitve“ (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Italitica, točka 23).
- 30 Zakonodajalec torej za državo članico, ki se je odločila za možnost iz člena 66(b) Direktive o DDV, ni določil možnosti za določitev roka, ko naj bi nastala obveznost obračuna davka. Poleg tega je mogoče uporabo člena 66(c) te direktive in rok, ki ga ta določa, povezati le z uporabo točke (a) tega člena, ker je rok odvisen od neobstoja računa ali njegove poznejše izdaje in ne od neprejema ali poznejšega prejema plačila.
- 31 Opozoriti je treba tudi, da morata biti pojma „obdavčljivi dogodek“ in „obveznost obračuna davka“, kot je razvidno iz uvodne izjave 24 Direktive o DDV, usklajena, da bi uvedba in vse poznejše spremembe skupnega sistema DDV lahko začele veljati na isti dan. Zakonodajalec Unije je želel kar najbolj uskladiti datum nastanka davčne obveznosti v vseh državah članicah, da bi se zagotovilo enotno pobiranje tega davka.
- 32 V teh okoliščinah položaj, v katerem davčna obveznost nastane najpozneje 30. dan po

opravljeni storitvi, če do prejema plačila ni prišlo pred tem dnom, ni v skladu z Direktivo o DDV, ker bi tako pravilo pripeljalo do povezovanja besedila člena 66(b) te direktive z rokom, ko nastane obveznost obračuna davka.

33 Predložitveno sodišče v zvezi s tem meni, da obstajajo dvomi glede vprašanja, ali so države članice v času pred sprejetjem člena 167a Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45, smele uvesti sistem, v katerem odložitev trenutka nastanka obveznosti obračuna davka pri dobavitelju ne ustreza odložitvi trenutka nastanka pravice do odbitka vstopnega DDV pri kupcu, ki je imel pravico opraviti odbitek, ko je prejel račun.

34 Opozoriti je treba, da je bil člen 167a uveden s ciljem, da se vsem državam članicam omogoči uvedba odstopanja, ki se nanaša na dan, ko lahko davčni zavezanci, ki DDV prijavijo v okviru izbirne ureditve računovodstva na podlagi nastanka plačila, izvršijo pravico do odbitka, kar poenostavi plačilo davka za mala podjetja.

35 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da čeprav se navedeni člen 167a neposredno nanaša na člen 66(b) Direktive o DDV, se ta določba nanaša na določitev trenutka, ko kupec lahko uporabi svojo pravico do odbitka vstopnega DDV. Zadeva v postopku, ki poteka pred nacionalnim sodiščem, pa se nanaša le na vprašanje obveznosti obračuna davka, ki velja za dobavitelja.

36 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 66 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da obveznost obračuna DDV za prevozne in špedicijske storitve nastane na dan prejema celotnega plačila ali njegovega dela, vendar najpozneje 30. dan od dneva, ko so bile te storitve opravljene, tudi če je bil račun izdan prej in je bil na njem naveden poznejši rok plačila.

Stroški

37 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Člen 66 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/117/ES z dne 16. decembra 2008, je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da obveznost obračuna davka na dodano vrednost za prevozne in špedicijske storitve nastane na dan prejema celotnega plačila ali njegovega dela, vendar najpozneje 30. dan od dneva, ko so bile te storitve opravljene, tudi če je bil račun izdan prej in je bil na njem naveden poznejši rok plačila.

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.