

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 13. januarja 2022(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 168 – Pravica do odbitka – Poštne storitve, ki so napačno oproščene plačila davka – DDV, za katerega se šteje, da je za uveljavljanje pravice do odbitka del tržne cene storitve – Izključitev – Pojem ‚dolgovani ali plačani‘ DDV“

V zadevi C-156/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supreme Court of the United Kingdom (vrhovno sodišče Združenega kraljestva) z odločbo z dne 1. aprila 2020, ki je na Sodišče prispela 6. aprila 2020, v postopku

Zipvit Ltd

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi L. Bay Larsen, podpredsednik Sodišča v funkciji predsednika prvega senata, J.-C. Bonichot (poročevalec) in M. Safjan, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Zipvit Ltd D. Garcia, L. Allen in W. Shah, solicitors, ter R. Thomas, QC,
- za vlado Združenega kraljestva S. Brandon, agent, skupaj s. Grodzinskim in E. Mitrophanous, QC,
- za češko vlado M. Smolek, J. Vlášil in O. Serdula, agenti,
- za grško vlado M. Tassopoulou in I. Kotsoni, agentki,
- za špansko vlado I. Herranz Elizalde in S. Jiménez García, agenta,
- za Evropsko komisijo sprva R. Lyal in P. Carlin, nato P. Carlin, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 8. julija 2021

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 168(a) in člena 226, točki 9 in 10, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Zipvit Ltd in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava, Združeno kraljestvo) glede odločbe, s katero ta uprava ni ugodila zahtevku te družbe za odbitek davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

3 Člen 63 Direktive 2006/112 določa:

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

4 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.“

5 V skladu s členom 132(1)(a) Direktive 2006/112 države članice oprostitijo opravljanje storitev in dobavo blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev, razen prevoza potnikov in telekomunikacijskih storitev, ki jih opravljajo javne poštne službe.

6 Člen 167 navedene direktive določa:

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

7 Člen 168 te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

8 Člen 185 Direktive 2006/112 določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 Zipvit, družba s sedežem v Združenem kraljestvu, opravlja gospodarsko dejavnost dobave vitaminov in mineralov po pošti.

10 Družba Royal Mail, pooblaščenka za opravljanje javne poštne službe v Združenem kraljestvu, je za družbo Zipvit od 1. januarja 2006 do 31. marca 2010 opravljala poštne storitve na podlagi pogodb, o katerih se je s to družbo pogajalo posamično. Za te storitve se je štelo, da so oproščene DDV na podlagi nacionalne zakonodaje in direktiv, ki jih je objavila davčna in carinska uprava ter s katerimi je bil med drugim prenesen člen 132(1)(a) Direktive 2006/112. Na njihovi podlagi je zato družba Royal Mail izdajala račune brez DDV, na katerih je bilo navedeno, da so navedene storitve oproščene plačila davka.

11 Vendar je Sodišče 23. aprila 2009 izdalo sodbo TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), iz katere izhaja, da se oprostitvev plačila DDV iz člena 132(1)(a) Direktive 2006/112 ne uporablja za storitve, ki jih opravljajo javne poštne službe in katerih pogoji so bili dogovorjeni posamično.

12 Ker je družba Zipvit menila, da je treba za plačila, ki jih je opravila za družbo Royal Mail, za nazaj šteti, da vključujejo DDV, je davčni in carinski upravi 15. septembra 2009 in 8. aprila 2010 predložila dva zahtevka za odbitek vstopnega DDV za zadevne storitve v skupnem znesku 415.746 britanskih funtov (GBP) (približno 498.900 EUR), skupaj z obrestmi.

13 Davčna in carinska uprava je z odločbo z dne 12. maja 2010 ta zahtevka zavrnila z obrazložitvijo, da zadevne storitve niso bile predmet DDV in da družba Zipvit tega davka ni plačala.

14 Davčna in carinska uprava je 2. julija 2010 to odločbo ponovno preučila in jo potrdila.

15 Iz predložitvene odločbe je razvidno, prvič, da družba Royal Mail od družbe Zipvit niti od svojih drugih strank v enakem položaju ni poskušala izterjati DDV, ki je bil po pomoti prezrt, zlasti glede na upravne obremenitve in stroške, ki naj bi jih to povzročilo, in drugič, da davčna in carinska uprava zoper družbo Royal Mail prav tako ni izdala popravne odmerne odločbe, zlasti zaradi legitimnega pričakovanja, ki naj bi ga v zvezi s tem ustvarila v korist tega podjetja.

16 Poleg tega davčna in carinska uprava ter družba Royal Mail zdaj ne bi mogli več sprejeti takih ukrepov, upoštevajoč iztek zastaralnih rokov.

17 Družba Zipvit je zaporedoma vložila tožbe pri First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (senat za davčne spore), Združeno kraljestvo), Upper Tribunal (Tax Chamber) (višje sodišče (senat za davčne spore), Združeno kraljestvo), Court of Appeal (pritožbeno sodišče, Združeno kraljestvo) in nato pri Supreme Court of the United Kingdom (vrhovno sodišče Združenega kraljestva), da bi se odločba z dne 2. julija 2010 razglasila za nično.

18 Ker je Supreme Court of the United Kingdom (vrhovno sodišče Združenega kraljestva) menilo, da se v zadevi, o kateri odloča, postavljajo vprašanja glede razlage Direktive 2006/112 in da gre poleg tega za precedenčni primer za številne spore, ki potekajo, je prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Če (i) davčni organ, izvajalec storitve in trgovec, ki je davčni zavezanec, napačno razlagajo evropsko zakonodajo na področju DDV in opravljeno storitev, ki je obdavčljiva po splošni stopnji, obravnavajo kot oproščeno plačila DDV, (ii) je bilo v pogodbi med izvajalcem storitve in trgovcem navedeno, da cena za opravljeno storitev ni vključevala DDV, in določeno, da bi v primeru, ko bi bilo treba plačati DDV, te stroške nosil trgovec, (iii) izvajalec storitve dodatnega dolgovanega DDV od trgovca nikoli ne terja in ga ne more več terjati ter (iv) davčni organ od ponudnika storitve ne more in ne more več (zaradi zastaranja) zahtevati DDV, ki bi moral biti plačan, ali je uinek [Direktive 2006/112] tak, da je dejansko plačana cena kombinacija neto obdavčljivega zneska in DDV nanj, tako da lahko trgovec zahteva, da se vstopni davek v skladu s členom 168(a) Direktive 2006/112 odbije kot DDV, ki je bil dejansko ‚plačan‘ v zvezi z navedeno storitvijo?

2. Podredno, ali lahko v teh okoliščinah trgovec zahteva, da se v skladu s členom 168(a) Direktive 2006/112 vstopni davek odbije kot DDV, ki je bil ‚dolgovan‘ v zvezi z navedeno storitvijo?

3. Če davčni organ, izvajalec storitve in trgovec, ki je davčni zavezanec, napačno razlagajo evropsko zakonodajo na področju DDV in storitev, ki je obdavčljiva po splošni stopnji, obravnavajo kot oproščeno plačila DDV, zaradi česar trgovec davnemu organu ne more predložiti računa z DDV, ki bi bil skladen s členom 226(9) in (10) Direktive 2006/112 v zvezi s storitvijo, ki je bila zanj opravljena, ali je trgovec upravičen zahtevati, da se vstopni davek odbije v skladu s členom 168(a) Direktive 2006/112?

4. Za odgovor na prvo, drugo in tretje vprašanje:

(a) ali je treba preučiti, ali bi izvajalec storitve imel argumente za obrambo, utemeljene z legitimnim prižakovanjem ali kako drugače, ki izhajajo iz nacionalnega prava ali prava EU, s katerimi bi ovrgel kakršen koli poskus davčnega organa, da izda odločbo o odmeri, s katero bi se od njega zahtevalo, da obračuna znesek, ki predstavlja DDV v zvezi z zadevno storitvijo?

(b) ali je pomembno, da je trgovec ob istem času kot davčni organ in izvajalec storitve vedel, da storitev dejansko ni bila oproščena plačila DDV, oziroma da je bil enako seznanjen kot onadva in bi lahko ponudil plačilo dolgovanega DDV v zvezi s storitvijo (kot je bil izražun na podlagi komercialne cene dobave), tako da bi ta lahko bil prenesen na davčni organ, vendar tega ni storil?“

Pristojnost Sodišča

19 Iz člena 86 Sporazuma o izstopu Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska iz Evropske unije in Evropske skupnosti za atomsko energijo (UL 2020, L 29, str. 7), ki je začel veljati 1. februarja 2020, izhaja, da je Sodišče pristojno za predhodno odločanje o predlogih sodišč Združenega kraljestva, vloženih pred koncem prehodnega obdobja, določenega za 31. december 2020, kar velja za ta predlog.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo, drugo in tretje vprašanje

20 Predložitveno sodišče s prvim, drugim in tretjim vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se lahko šteje, da je DDV dolgovan ali plačan in ga davčni zavezanec torej lahko odbije, prvi, če sta

zadnji navedeni in njegov ponudnik na podlagi napačne razlage prava Unije s strani nacionalnih organov napačno menila, da so zadevne storitve oproščene plačila DDV in da zato na izdanih računih ta ni bil naveden, ter pogodba, sklenjena med tema dvema osebama, določa, da bi moral prejemnik storitve, če bi se ta davek dolgoval, nositi stroške tega davka, in drugi?, če ni bil pravočasno izveden noben ukrep za izterjavo DDV, tako da so vsi ukrepi ponudnika ter davčne in carinske uprave za izterjavo DDV zastarali.

21 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive 2006/112, sestavni del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Natančneje, ta pravica se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, točka 29 in navedena sodna praksa).

22 Vendar je ta pravica do odbitka pogojena s spoštovanjem zahtev in zlasti zahteve iz člena 168(a) Direktive 2006/112, v skladu s katero mora biti DDV, katerega odbitek se zahteva, dolgovan ali plačan.

23 Najprej, v zvezi z vprašanjem, ali je mogoče šteti, da je DDV plačan, ker bi bilo treba v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, kot trdi družba Zipvit, šteti, da je bil DDV vključen v ceno, ki je bila plačana na podlagi računa, ki izhajajo iz sodbe z dne 7. novembra 2013, Tulic in Plavo in (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722), in členov 90 in 185 Direktive 2006/112, je treba opozoriti, da je Sodišče v točki 43 te sodbe ugotovilo, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da če sta stranki ceno blaga določili brez navedbe DDV in je dobavitelj tega blaga zavezanec za plačilo DDV, dolgovanega na obdavčljivo transakcijo, je treba za dogovorjeno ceno šteti, da že vključuje DDV, če dobavitelj od pridobitelja nima možnosti izterjati DDV, ki ga zahteva davčna uprava.

24 Ta razlaga temelji zlasti na temeljnem načelu Direktive 2006/112, v skladu s katerim je namen sistema DDV obremeniti le končnega potrošnika (sodba z dne 7. novembra 2013, Tulic in Plavo in, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34 in navedena sodna praksa).

25 Sodišče je namreč menilo, da bi v primeru, če je bila prodajna pogodba sklenjena brez navedbe DDV – v položaju, v katerem dobavitelj na podlagi nacionalnega prava od pridobitelja ne more izterjati DDV, ki ga naknadno zahteva davčna uprava – upoštevanje celotne cene brez odbitka DDV kot osnove, na katero se zaračuna DDV, povzročilo, da bi DDV obremenil tega dobavitelja, kar bi bilo torej v nasprotju z načelom, da je DDV davek na potrošnjo, ki ga mora plačati končni potrošnik (sodba z dne 7. novembra 2013, Tulic in Plavo in, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 35).

26 Tako upoštevanje bi bilo poleg tega v nasprotju s pravilom, v skladu s katerim davčna uprava iz naslova DDV ne more pobrati zneska, ki je višji od tistega, ki ga je plačal davčni zavezanec (sodba z dne 7. novembra 2013, Tulic in Plavo in, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 36 in navedena sodna praksa).

27 Analiza bi bila drugačna, če bi dobavitelj imel možnost, da določen ceni v skladu z nacionalnim pravom doda znesek, ki ustreza davku, ki se uporabi za transakcijo, in ga izterja od pridobitelja blaga (sodba z dne 7. novembra 2013, Tulic in Plavo in, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 37).

28 Vendar se okoliščine iz postopka v glavni stvari, kot je razvidno iz predložitvene odločbe, razlikujejo od okoliščin iz te sodbe.

29 Iz predložitvene odločbe namreč izhaja, da je pogodba, sklenjena med družbama Zipvit in

Royal Mail, izrecno določala, da je cena storitve izražena brez DDV in da bi moral gospodarski subjekt, če bi bil DDV vseeno dolgovan, nositi stroške tega davka.

30 Poleg tega, kot je razvidno iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, družba Royal Mail s pravnega vidika od družbe Zipvit ni mogla izterjati zneska DDV, ki je bil po pomoti prezrt, potem ko je izvedela, da bi morale biti storitve, ki jih je opravila, obdavčene s tem davkom.

31 Ker pa v tem okviru družba Royal Mail od družbe Zipvit ni izterjala zneska DDV in ob upoštevanju dejstva, da se je davčna in carinska uprava sama odpovedala izterjavi DDV od tega ponudnika iz razlogov, ki se med drugim nanašajo na varstvo legitimnih prižakovanj, je treba ugotoviti, da je cena, zaračunana družbi Zipvit za opravljanje poštnih storitev, cena brez DDV. Ker pa je DDV davek, ki se mora v vsaki fazi odmeriti le na dodano vrednost in ki ga mora dokončno plačati le končni potrošnik (glej v tem smislu sodbo z dne 7. avgusta 2018, Viking Motors in drugi, C-475/17, EU:C:2018:636, točka 33), davčni zavezanec, kot je družba Zipvit, ne more zahtevati odbitka zneska DDV, ki mu ni bil zaračunan in ki ga zato ni prenesel na končnega potrošnika.

32 Te razlage ne omajata trditve družbe Zipvit, ki se nanašata na nacionalne določbe, s katerimi sta bila prenesena člena 90 in 185 Direktive 2006/112. Ker cena za opravljanje storitev, ki jih družba Royal Mail opravlja za družbo Zipvit, ni bila nikoli obremenjena z zneskom DDV, namreč ni mogoče govoriti o zmanjšanju davčne osnove v smislu člena 90 Direktive 2006/112 niti o popravku odbitka vstopnega davka v smislu člena 185 te direktive, saj se ta člena uporabita le, če je bil na ceno zaračunan DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove), C-335/19, EU:C:2020:829, točki 21 in 37 ter navedena sodna praksa).

33 Zato v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ni mogoče šteti, da je DDV vključen v ceno, ki jo je plačal prejemnik storitev.

34 V teh okoliščinah te analize ne morejo spremeniti okoliščine, navedene v četrtem vprašanju, ki se nanašajo na legitimno prižakovanje ponudnika, ki se lahko uveljavlja zoper davčno in carinsko upravo v primeru zahteve za popravek, in na dejstvo, da prejemnik storitev tega davka ni plačal, ko je izvedel za storjeno napako, čeprav sta tako davčna uprava kot ponudnik vedela, da bi bilo treba zaračunati DDV.

35 Iz tega sledi, da je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ni mogoče šteti, da je bil DDV plačan v smislu te določbe.

36 Dalje, glede vprašanja, ali bi bilo v takih okoliščinah vseeno mogoče šteti, da je bil DDV dolgovan v smislu navedene določbe, je treba opozoriti, da člen 167 Direktive 2006/112 določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

37 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se izraz „dolgovan“ v smislu člena 168(a) Direktive 2006/112 nanaša na izterljiv davčni dolg in torej predpostavlja, da mora davčni zavezanec plačati znesek DDV, ki ga želi odbiti kot vstopni davek (glej v tem smislu sodbo z dne 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, točka 20).

38 Čeprav je res, da člen 63 Direktive 2006/112 določa, da obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene, je treba poudariti, da zgolj dejstvo, da se opravljena storitev, ki je oproščena DDV, nazadnje šteje za obdavčljivo s tem davkom, ne more zadostovati za ugotovitev, da je ta davek odbiten, če se prejemniku te storitve ne predloži zahtevka za njegovo plačilo, čeprav ponudnik tak zahtevka na tega prejemnika lahko naslovi.

39 Nazadnje, okoliščine, navedene v tretjem vprašanju, na katere je bilo opozorjeno v točki 34 te sodbe, prav tako ne morejo spremeniti te analize.

40 Iz tega sledi, da je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ni mogoče šteti, da je DDV dolgovan v smislu te določbe.

41 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo, drugo in tretjo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da ni mogoče šteti, da je DDV dolgovan ali plačan v smislu te določbe in ga torej davčni zavezanec ne more odbiti, prvič, če sta zadnje navedeni in njegov ponudnik na podlagi napačne razlage prava Unije s strani nacionalnih organov napačno menila, da so zadevne storitve oproščene DDV in zato na izdanih računih ta ni bil naveden, ter pogodba, sklenjena med tema dvema osebama, določa, da bi moral prejemnik storitve, pod pogojem, da je bil ta davek dolgovan, plačati njegov strošek, in drugič, če ni bil pravočasno izveden noben ukrep za izterjavo DDV, tako da so vsi ukrepi ponudnika ter davčne in carinske uprave za izterjavo prežrtega DDV zastarali.

Tretje vprašanje

42 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da se prejemnik storitev, ki so bile napačno oproščene DDV, lahko sklicuje na pravico do odbitka dolgovanega ali plačanega vstopnega DDV, če nima računov z navedbami iz člena 226, točki 9 in 10, te direktive.

43 Ob upoštevanju odgovora na prvo, drugo in tretjo vprašanje je očitno, da za rešitev spora o glavni stvari na tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

44 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 stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

Člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ni mogoče šteti, da je davek na dodano vrednost (DDV) dolgovan ali plačan v smislu te določbe in ga torej davčni zavezanec ne more odbiti, prvič, če sta zadnje navedeni in njegov ponudnik na podlagi napačne razlage prava Unije s strani nacionalnih organov napačno menila, da so zadevne storitve oproščene DDV in zato na izdanih računih ta ni bil naveden, ter pogodba, sklenjena med tema dvema osebama, določa, da bi moral prejemnik storitve, pod pogojem, da je bil ta davek dolgovan, plačati njegov strošek, in drugič, če ni bil pravočasno izveden noben ukrep za izterjavo DDV, tako da so vsi ukrepi ponudnika ter davčne in carinske uprave za izterjavo prežrtega DDV zastarali.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.