

Věc C-156/20

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

6. dubna 2020

Předkládající soud:

Supreme Court of the United Kingdom (Spojené království)

Datum předkládacího rozhodnutí:

1. dubna 2020

Navrhovatelka:

Zipvit Ltd

Odpůrkyně:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[OMISSIS]

ROZSUDEK

Zipvit Ltd (navrhovatelka) proti Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (správa daní a cel, Spojené království) (odpůrkyni)

[*omisis*]

U SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM (NEJVYŠŠÍ SOUD SPOJENÉHO KRÁLOVSTVÍ)

1. DUBNA 2020

[*omisis*]

PO SLYŠENÍ právního zástupce navrhovatelky a právního zástupce odpůrkyně dne 29. a 30. ledna 2020

ROZHODL SOUD TAKTO:

1. Otázky uvedené v příloze tohoto usnesení budou předloženy Soudnímu dvoru Evropské unie k rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie.
2. O nákladech řízení bude rozhodnuto později.

Vedoucí soudní kanceláře

1. dubna 2020

PŘÍLOHA

PŘEDBĚŽNÉ OTÁZKY

- 1) Pokud (i) správce daně, dodavatel a podnikatel, který je osobou povinnou k dani, na základě nesprávného výkladu evropských právních předpisů o DPH posoudí plnění, na které se uplatní běžná sazba daně, jako osvobozené od DPH, přičemž (ii) smlouva uzavřená mezi dodavatelem a podnikatelem stanoví, že cena za plnění je uvedena bez DPH a v případě, že by se DPH stala splatnou, ponese náklady této DPH podnikatel, a (iii) dodavatel nepožadoval a již nemůže požadovat zaplacení dodatečné DPH, kterou má zaplatit podnikatel, a (iv) správce daně nemůže, popř. již nemůže (v důsledku promlčení) požadovat po dodavateli odvod DPH, která měla být odvedena, má směrnice za následek, že skutečně zaplacená cena představuje částku, která zahrnuje vyměřovací základ bez daně i DPH z tohoto základu, takže podnikatel může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu podle čl. 168 písm. a) směrnice jakožto DPH, která byla z titulu tohoto plnění ve skutečnosti „odvedena“?
- 2) Podpůrně, může za těchto okolností podnikatel uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu podle čl. 168 písm. a) směrnice jakožto DPH, která byla z titulu tohoto plnění „splatná“?
- 3) Pokud správce daně, dodavatel a podnikatel, který je osobou povinnou k dani, na základě nesprávného výkladu evropských právních předpisů o DPH posoudí plnění, na které se uplatní běžná sazba daně, jako osvobozené od DPH, v důsledku čehož podnikatel nebude schopen správci daně předložit daňový doklad, který by byl v souladu s čl. 226 odst. 9 a 10 směrnice, ve vztahu k plnění, které přijal, je podnikatel oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu podle čl. 168 písm. a) směrnice?
- 4) Je při posuzování otázek 1) až 3) relevantní:
 - a) takový postup, kdy bude předmětem šetření, zda by měl dodavatel možnost obrany, ať již na základě legitimních očekávání či jinak, plynoucí z vnitrostátního nebo unijního práva, ve vztahu k případnému pokusu správce daně vystavit daňový výměr, kterým by byla tomuto dodavateli uložena povinnost přiznat částku představující DPH za dotčené plnění?

b) skutečnost, že podnikatel věděl ve stejném okamžiku jako správce daně a dodavatel, že dotčené plnění není ve skutečnosti od daně osvobozeno, nebo si této skutečnosti, stejně jako správce daně a dodavatel, mohl být vědom a mohl navrhnout zaplacení DPH splatné za dotčené plnění (vypočtené ve výši dle obchodní ceny plnění), tak aby mohla být tato DPH odvedena správci daně, ale neučinil tak?

[OMISSIS]

Úvod

1. V projednávané věci se jedná o nárok podnikatele (zde společnost Zipvit) na odpočet DPH na vstupu, která je splatná nebo byla odvedena podnikatelem za dodání služeb podnikateli dodavatelem (zde společnost Royal Mail) v rozsahu, v jakém jsou tato plnění použita pro dodání zboží nebo poskytnutí služeb podnikatelem konečnému spotřebiteli. Dotčená otázka vyvstala za specifických okolností.
2. Všeobecné podmínky, jimiž se řídí dodavatelská smlouva uzavřená mezi dodavatelem a podnikatelem, stanovily, že podnikatel je povinen zaplatit obchodní cenu za plnění navýšenou případně o částku DPH splatnou za dotčené plnění. Toto plnění mělo být, jak bylo následně určeno rozsudkem Soudního dvora, kvalifikováno jako plnění, na které se uplatní běžná sazba DPH, takže podnikateli měla být vyúčtována DPH vypočtená ve výši příslušné procentní sazby z obchodní ceny za toto plnění. V okamžiku dodání se však dodavatel i podnikatel, jednající v dobré víře a na základě běžného omylu, domnívali, že toto plnění je od DPH osvobozeno, takže podnikateli byla vyúčtována pouze částka rovnající se obchodní ceně za dané plnění a pouze tuto částku podnikatel zaplatil. Ve fakturách týkajících se dotčených plnění byla tato plnění označena jako osvobozená od daně, a bylo zde tedy uvedeno, že za tato plnění žádná DPH splatná není.
3. Správce daně [Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (správa daní a cel, Spojené království), dále jen „daňová správa“) se v dobré víře dopustil téhož omylu. Daňová správa k omylu, kterého se zúčastněné strany dopustily, nepřímo přispěla tím, že vydala daňový pokyn, v němž byly tyto mylné závěry uvedeny.
4. V důsledku dotčeného omylu zaplatil podnikatel pouze částky odpovídající obchodní ceně za každé plnění a nyní již nelze očekávat, že by mohl být k zaplacení dodatečné částky odpovídající DPH, jež by byla součástí celkové ceny (přičemž celkovou cenu se rozumí obchodní cena navýšená o DPH splatnou z této ceny) a která měla být za dotčená plnění vyúčtována a zaplacená, donucen, resp. že by takovou dodatečnou částku odpovídající DPH sám zaplatil. Obdobně pak dodavatel vůči daňové správě žádnou DPH, která by byla splatná nebo která by byla odvedena z titulu uvedených plnění, nepřiznal a nyní již nelze očekávat, že by mohl být k přiznání této DPH vůči daňové správě donucen, resp. že by ji sám přiznal.

5. Bez ohledu na shora uvedené nyní podnikatel tvrdí, že podle čl. 168 písm. a) hlavní směrnice o DPH (směrnice Rady 2006/112/ES, dále jen „směrnice“) má proti daňové správě právo uplatňovat nárok na odpočet DPH na vstupu, kdy onou DPH je v tomto případě DPH splatná z titulu dotčených plnění, resp. částka připadající na DPH, která je ze zákona považována za součást ceny účtované dodavatelem za každé plnění (a je tedy ze zákona považována za DPH, která byla ve skutečnosti za toto plnění zaplacená, když podnikatel zaplatil částku, o níž se strany domnívaly, že jde o obchodní cenu za dané plnění). Naproti tomu daňová správa tvrdí, že s ohledem na okolnosti projednávané věci a při řádném výkladu směrnice: 1) zde není žádná DPH, která je splatná nebo byla odvedena za dotčená plnění, takže nelze uplatňovat žádný nárok na vrácení daně na vstupu ve vztahu k těmto plněním, nebo 2) faktury týkající se dotčených plnění neprokázaly, že za tato plnění měla být splatná DPH, a jelikož podnikatel neměl v žádném okamžiku k dispozici faktury, v nichž by bylo uvedeno, že se stala splatnou DPH, jakož i výše této DPH, v souladu s čl. 226 odst. 9 a 10 směrnice, nemá ani z tohoto důvodu podnikatel nárok na vrácení daně na vstupu ve vztahu k těmto plněním. Podnikatel k bodu 1) výše uvádí, že DPH je nutno považovat za zaplacenou v ceně (resp. za splatnou), a k bodu 2) tvrdí, že všechny relevantní skutečnosti jsou nyní známy a je schopen jiným způsobem prokázat výši DPH, která je splatná nebo byla odvedena za každé plnění.
6. Částky nárokové společnosti Zipvit [podnikatel] coby DPH na vstupu za dotčená plnění činí 415 746 GBP s úrokem. Řízení v projednávané věci je modelovým příkladem poskytování služeb společností Royal Mail [dodavatel], přičemž ve všech relevantních případech došlo ke stejnému omylu. Soudu byly předloženy odhady celkové hodnoty pohledávek proti daňové správě v přibližné výši 500 milionů až 1 miliarda GBP.

Skutkový stav

7. Společnost Royal Mail je veřejnou poštou ve Spojeném království. Článek 132 odst. 1) písm. a) směrnice (a obdobná ustanovení předchozích předpisů unijního práva) stanoví, že členské státy osvobodí od daně „poskytnutí služeb a dodání zboží, která s těmito službami souvisejí, veřejnými poštami, vyjma přepravu cestujících a telekomunikační služby“. Při provádění tohoto ustanovení jej Parlament [Parlament Spojeného království] a daňová správa vykládaly tak, že se toto ustanovení vztahuje na všechny poštovní služby poskytované společností Royal Mail. Vnitrostátní prováděcí právní úprava, Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o dani z přidané hodnoty, dále jen „VATA“), obsahoval ustanovení v tomto smyslu (příloha 9 skupina 3 bod 1) a daňová správa vydala v tomtéž smyslu pokyny.
8. Předmětem podnikání společnosti Zipvit je zásilkový obchod s vitaminy a minerálními látkami, k čemuž tato společnost využívala služeb společnosti Royal Mail. V období od 1. ledna 2006 do 31. března 2010 poskytovala společnost Royal Mail řadu obchodních poštovních služeb společnosti Zipvit na základě smluv individuálně sjednaných se společností Zipvit. Řízení v projednávané věci

se týká poskytování jedné takové služby, tzv. „multimedia®“ služby společnosti Royal Mail (dále jen „služby“).

9. Součástí smlouvy, na základě které poskytovala společnost Royal Mail dotčené služby, byly příslušné všeobecné obchodní podmínky společnosti Royal Mail, které stanovily, že veškeré poštovné, u něhož je uvedeno, že má být zapláceno zákazníkem (tj. společností Zipvit), je bez DPH, že zákazník „zaplatí případnou DPH splatnou z poštovného a jiné poplatky dle příslušné sazby“ a že „DPH bude vypočtena a zaplácena z [obchodní ceny dotčených služeb]“. Proto v rozsahu, v jakém byla DPH splatná za poskytování dotčených služeb, byla celkovou cenou, kterou měla zaplatit společnost Zipvit za toto plnění na základě uvedené smlouvy, obchodní cena zvýšená o částku DPH.
10. Na základě vnitrostátních právních předpisů a pokynů, jakož i běžného mylného názoru, že jsou dané služby od DPH osvobozeny, však byly faktury vystavené společností Royal Mail společnosti Zipvit týkající se těchto služeb označeny písmenem „E“ ve smyslu „osvobozené plnění“, nebyla v nich uvedena žádná částka, kterou by bylo možno považovat za splatnou DPH, a společnosti Zipvit byla účtována pouze obchodní cena těchto služeb. Společnost Zipvit částky uvedené na fakturách společnosti Royal Mail řádně zaplatila. V okamžiku uskutečnění plnění neuplatnila společnost Zipvit z titulu těchto služeb žádný nárok na vrácení DPH na vstupu.
11. Vzhledem k tomu, že společnost Royal Mail považovala tyto služby za osvobozené od daně a ve svých fakturách neuvedla žádnou částku požadovanou jako DPH, nepřiznala vůči daňové správě žádnou částku týkající se DPH z titulu poskytování těchto služeb. I daňová správa považovala tyto služby za osvobozené od daně a od společnosti Royal Mail neočekávala, že takovouto částku vůči daňové správě přizná, ani to po ní nepožadovala.
12. Takto zúčastněné strany postupovaly po dobu několika let, až do vydání rozsudku Soudního dvora ze dne 23. dubna 2009 ve věci [TNT Post], C-357/07, EU:C:2009:248; [omissis]. Soudní dvůr rozhodl, že osvobození poštovních služeb se uplatní pouze na plnění, která veřejné pošty uskutečňují jako takové, a neuplatní se na poskytování služeb, jejichž podmínky byly sjednány individuálně.
13. Na základě tohoto výkladu směrnice a její předchůdkyně Soudním dvorem měly být služby, které jsou předmětem řízení v projednávané věci, během rozhodného období kvalifikovány jako plnění, na která se uplatní běžná sazba daně. Společnost Royal Mail měla společnosti Zipvit účtovat celkovou cenu za poskytování služeb rovnající se obchodní ceně navýšené o DPH dle příslušné sazby a rovněž měla společnost Royal Mail tuto částku DPH vůči daňové správě přiznat. Ve skutečnosti však společnosti Zipvit tato částka DPH účtována nebyla, společnost Zipvit tuto částku DPH nezaplatila a společnost Royal Mail vůči daňové správě žádnou částku představující DPH za tyto služby nepřiznala.

14. Ve světle rozsudku ve věci TNT Post uplatnila společnost Zipvit vůči daňové správě dva nároky na odpočet DPH na vstupu z titulu dotčených služeb [OMISSIS]: i) dne 15. září 2009 částku ve výši 382 599 GBP s úroky, a to pokud jde o „daň na vstupu zaplacenou v období, které začíná čtvrtletím, jež uplynulo dne 31. března 2006, (splatnou po 1. dubnu 2006) a končí čtvrtletím, jež uplynulo dne 30. června 2009“, a ii) dne 8. dubna 2010 částku ve výši 33 147 GBP za období do prosince 2009 a do března 2010. Tyto nároky byly vypočteny na základě toho, že ceny, které byly za daná plnění skutečně zaplacené, musí být považovány za ceny včetně DPH.
15. Mezitím prováděla daňová správa šetření u společnosti Royal Mail, aby přesně určila, kterých služeb poskytovaných společnostmi Royal Mail se rozsudek ve věci TNT Post týká.
16. Přípisem ze dne 12. května 2010 daňová správa odmítla nároky společnosti Zipvit. Učinila tak na základě skutečnosti, že společnost Zipvit byla smluvně zavázána zaplatit DPH ve vztahu k obchodní ceně za dotčené služby, nicméně tato DPH jí nebyla v příslušných fakturách účtována a společnost Zipvit tuto částku odpovídající DPH nezaplatila. Po přezkoumání daňová správa toto rozhodnutí přípisem ze dne 2. července 2010 potvrdila.
17. V té době ještě neuplynula šestiletá vnitrostátní promlčecí lhůta dle článku 5 Limitation Act 1980 (zákon z roku 1980 o promlčení) ve vztahu ke smluvnímu nároku společnosti Royal Mail na zaplacení zůstatku celkové ceny, která jí za poskytnutí služeb náležela (tj. částky rovnající se částce DPH splatné za toto plnění, vypočtené z obchodní ceny služeb). Nicméně uplatňování nároků vůči všem zákazníkům společnosti Royal Mail, kterých se rozsudek ve věci TNT Post dotkl, včetně společnosti Zipvit, by bylo pro společnost Royal Mail nákladné a administrativně náročné a společnost Royal Mail neměla na takovém postupu žádný obchodní zájem, proto tyto nároky neuplatnila.
18. V té době ještě daňové správě neuplynuly lhůty stanovené v čl. 73 odst. 6 a čl. 77 odst. 1 VATA na vystavení daňových výměrů společnosti Royal Mail, které by se týkaly alespoň některých dodávek dotčených služeb. Daňová správa však měla za to, že by takové daňové výměry vystavovat neměla, jelikož vnitrostátní právní předpisy, tedy VATA, v rozhodné době stanovily, že poskytování dotčených služeb je od daně osvobozeno, přičemž společnost Royal Mail navíc od společnosti Zipvit DPH splatnou za tato plnění ve skutečnosti nedostala. Daňová správa se dále domnívala, že na straně společnosti Royal Mail vzniklo v důsledku jednání daňové správy vymahatelné legitimní očekávání, že není povinna požadovat zaplacení DPH za dotčené služby a tuto DPH přiznávat, takže by se společnost Royal Mail ubránila případnému pokusu o vystavení daňových výměrů, na základě kterých by byla nucena DPH za dotčené služby přiznat.
19. Společnost Zipvit podala proti přezkumnému rozhodnutí daňové správy opravný prostředek k First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království]. Jednání o podaném opravném prostředku se konalo ve

dnech 14. a 15. května 2014. V té době byl již smluvní nárok společnosti Royal Mail proti společnosti Zipvit na zaplacení zůstatku celkové ceny splatné za poskytování služeb ve vztahu k větší části poskytnutých plnění promlčen. I daňové správě již z velké části, ne-li zcela, uplynula lhůta pro vystavení daňového výměru společnosti Royal Mail [omissis] [omissis].

20. First-tier Tribunal (soud prvního stupně) rozhodl tak, že dotčené služby jsou dle rozsudku ve věci TNT Post z hlediska unijního práva plněními, na která se uplatní běžná sazba daně, a že osvobození poštovních služeb od daně ve vnitrostátním právu může a mělo by být vykládáno stejně, takže dotčené služby měly být podle vnitrostátního práva správně kvalifikovány jako plnění, na která se uplatní běžná sazba daně. To je nyní nesporné.
21. First-tier Tribunal (soud prvního stupně) zamítl opravný prostředek podaný společností Zipvit rozsudkem ze dne 3. července 2014 [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>]. Dotčený soud rozhodl, že daňová správa nemá žádnou vymahatelnou daňovou pohledávku za společností Royal Mail, neboť společnost Royal Mail ve svých přiznáních k DPH neuvedla žádnou DPH z titulu poskytování dotčených služeb, nepodala žádné dobrovolné přiznání k DPH, která nebyla zaplacená v plné výši, nevystavila žádnou fakturu, dle níž by tato DPH byla splatná, a daňová správa nevystavila daňový výměr, v němž by společnost Royal Mail uložila povinnost DPH odvést [omissis]. [omissis: odkazy na čísla příslušných bodů rozsudku FTT (soud prvního stupně) se vypouští] Za těchto okolností zde nebyla žádná DPH, „která je splatná nebo byla odvedena“ společností Royal Mail z titulu poskytování dotčených služeb ve smyslu čl. 168 písm. a) směrnice [omissis] [omissis]. Otázka, zda by veřejnoprávní zásady, včetně zásady legitimních očekávání, daňové správě bránily ve vystavení daňového výměru společnosti Royal Mail, byla vyhrazena k pozdějšímu pojednání coby otázka, která není nezbytná pro určení [omissis]. V každém případě platí, že vzhledem k tomu, že společnost Zipvit neměla k dispozici platné daňové doklady týkající se poskytování dotčených služeb, v nichž by byla uvedena povinnost zaplatit částku DPH, nemohla tato společnost uplatnit nárok na odpočet této DPH jakožto daně na vstupu [omissis]. Přestože má daňová správa dle vnitrostátního práva diskreční pravomoc přijmout jiné důkazy o zaplacení DPH namísto daňového dokladu [podle čl. 29 odst. 2 Value Added Tax Regulations 1995 (SI 1995/2518) (nařízení z roku 1995 o dani z přidané hodnoty), dále jen „čl. 29 odst. 2 vnitrostátních nařízení z roku 1995“], kterou ve svých rozhodnutích opomněla vzít v úvahu, dospěl First-tier Tribunal (soud prvního stupně) k závěru, že na základě řádného posouzení toho, zda přijmout jiné důkazy, by daňová správa nevyhnutelně a správně při uplatnění své diskreční pravomoci rozhodla tak, že se nárok společnosti Zipvit na odpočet DPH na vstupu z titulu dotčených služeb nepřijímá [omissis]. V tomto ohledu bylo důležité i to, že by vrácení teoretické DPH na vstupu společnosti Zipvit z titulu dotčených služeb představovalo pro společnost Zipvit nezaslouženou výhodu [omissis]. Společnost Zipvit totiž ve skutečnosti zaplatila pouze obchodní cenu služeb bez jakékoli částky DPH, takže vrácení teoretické částky DPH společnosti Zipvit z titulu poskytnutí dotčených služeb by znamenalo, že by z hospodářského hlediska tyto

služby získala za podstatně nižší částku, než kolik činila jejich skutečná obchodní hodnota. [omissis].

22. Společnost Zipvit podala odvolání. Upper Tribunal (Tax Chamber) [soud vyššího stupně (daňový senát), Spojené království] toto odvolání zamítl. [omissis]. [omissis: komentář k rozdílu ve výkladu mezi FTT (soud prvního stupně) a Upper Tribunal (soud vyššího stupně) vyřešeným u Court of Appeal (Odvolací soud, Spojené království) se vypouští] Nyní je nesporné, že slova „která je splatná nebo byla odvedena“ znamenají daň, která je splatná nebo byla zaplacená podnikatelem dodavatelem. Upper Tribunal (soud vyššího stupně) potvrdil rozhodnutí First-tier Tribunal (soud prvního stupně), pokud jde o otázku faktury a otázku výkonu diskreční pravomoci dle čl. 29 odst. 2 vnitrostátních nařízení z roku 1995.
23. Společnost Zipvit podala opravný prostředek ke Court of Appeal (Odvolací soud). Teprve u Court of Appeal (Odvolací soud) byl skutkový stav týkající se povinností společnosti Zipvit dle její smlouvy se společností Royal Mail konečně v plném rozsahu prošetřen a na základě tohoto šetření byla učiněna shora uvedená skutková zjištění. Tato skutková zjištění nyní nejsou předmětem sporu.
24. Court of Appeal (Odvolací soud) zamítl opravný prostředek podaný společností Zipvit [rozsudkem ze dne 29. června 2018; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Po rozsáhlé rešerši judikatury Soudního dvora týkající se problému DPH, „která je splatná nebo byla odvedena“, tak jak se tento problém objevil v souvislosti se skutkovým stavem týkajícím se smluvních povinností společnosti Zipvit, Court of Appeal (Odvolací soud) konstatoval, že se v daném případě nejedná o *acte clair*. [omissis]. Pokud však jde o problém dotčené faktury, dospěl Court of Appeal (Odvolací soud) ke stejnému závěru jako soudy nižšího stupně, které ve věci rozhodovaly před ním [omissis]. Po posouzení judikatury Soudního dvora Court of Appeal (Odvolací soud) rozhodl, že nezbytnou podmínkou uplatnění nároku společnosti Zipvit na odpočet DPH na vstupu z titulu dotčených služeb je předložení daňových dokladů, které budou prokazovat, že za poskytování dotčených služeb byla účtována DPH v souladu s čl. 226 odst. 9 a 10 směrnice, popřípadě dodatečných důkazů osvědčujících odvedení příslušné daně společností Royal Mail daňové správě, což společnost Zipvit učinit nemohla [omissis]. Court of Appeal (Odvolací soud) potvrdil rozhodnutí soudů nižších stupňů, které ve věci rozhodovaly před ním, pokud jde o otázku výkonu diskreční pravomoci daňové správy dle čl. 29 odst. 2 vnitrostátních nařízení z roku 1995 [omissis]. Pokud by daňová správa vycházela z předpokladu, že společnost Zipvit z titulu dotčených služeb zaplatila DPH na vstupu, získala by společnost Zipvit nezaslouženou výhodu [omissis], když by de facto dosáhla snížení obchodní ceny, kterou byla povinna za dotčené služby zaplatit, přičemž vzniklý rozdíl by byl uhrazen z veřejných prostředků, přestože dotčená DPH do státního rozpočtu odvedena nebyla [omissis]. Court of Appeal (Odvolací soud) dospěl k závěru, že problém faktury je *acte clair*, takže Soudnímu dvoru není nutno podávat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce [omissis].

Opravný prostředek podaný k Supreme Court (Nejvyšší soud, Spojené království)

25. Společnost Zipvit nyní podala opravný prostředek k tomuto soudu. Společnost Zipvit tvrdí, že by měla být úspěšná jak co do otázky DPH, „která je splatná nebo byla odvedena“, tak co do problému dotčené faktury, včetně, v nezbytném rozsahu, případné otázky výkonu diskreční pravomoci daňovou správou dle čl. 29 odst. 2 vnitrostátních nařízení z roku 1995. Po projednání v plném rozsahu soud rozhodl, že ani problém daně, „která je splatná nebo byla odvedena“, ani problém dotčené faktury nelze považovat za *acte clair* a že je potřeba předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžných otázkách specifikovaných v závěrečné části tohoto rozsudku. Stručně lze návrhová žádání účastníků řízení o opravném prostředku shrnout následovně.
- 1) *K problému daně, „která je splatná nebo byla odvedena“*
26. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví, že podnikatel, který je osobou povinnou k dani, má nárok odpočíst od daně, kterou je povinen odvést, „DPH, která je splatná nebo byla odvedena [...] za zboží, jež [mu] bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež [mu] byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.
27. Společnost Zipvit tvrdí, že za okolností daných v projednávané věci platí, že kdykoli společnost Zipvit (byť byla smluvně zavázána platit cenu s připočtením DPH) platila pouze obchodní cenu, která jí byla účtována ve faktuře společnosti Royal Mail, je nutno na ni (společnost Zipvit) nahlížet tak, že zaplatila částku DPH, kterou je potřeba považovat za součást zaplacené částky. Částka účtovaná společností Royal Mail a zaplacená společností Zipvit musí být považována za celkovou cenu zahrnující (nižší) základ daně a částku DPH ve výši běžné sazby daně z tohoto základu daně. Pokud tedy společnost Royal Mail účtovala společnosti Zipvit částku ve výši 120 GBP ve faktuře za dotčené služby, což byla ona obchodní cena uvedených služeb, a společnost Zipvit zaplatila pouze tuto částku, pak přestože bylo na faktuře uvedeno, že jsou dotčené služby osvobozeny od DPH, měla by být za základ daně (ve smyslu článků 73 a 78 směrnice) [OMISSIS] považována pouze částka 100 GBP a zbývající částka 20 GBP (za předpokladu 20% sazby DPH) by měla být považována za DPH, kterou je společnost Zipvit nyní oprávněna uplatňovat jako DPH na vstupu v souvislosti s plněními, která poskytla svým zákazníkům. Tato částka DPH, která byla součástí každé platby, představuje DPH, která byla „odvedena“ v požadovaném smyslu, a proto spadá do rámce čl. 168 písm. a).
28. Na podporu tohoto tvrzení se společnost Zipvit dovolává zejména článků 73, 78 a 90 směrnice (které jsou ve vnitrostátním právu zakotveny v čl. 19 odst. 2 a v článku 26A VATA), jakož i rozsudku [ze dne 7. listopadu 2013] ve věci Tulicá (spojené věci C-249/12 a C-250/12), EU:C:2013:722.
29. Podpůrně pak platí, že i kdyby částka DPH, která byla součástí plateb a které se společnost Zipvit dovolává, nemohla být kvalifikována jako „odvedená“ ve smyslu čl. 168 písm. a), měla by být DPH považována za „splatnou“ ve smyslu

tohoto ustanovení, takže společnost Zipvit má právo uplatnit na tomto základě nárok na odpočet této částky jako DPH na vstupu.

30. Pokud daňová správa tvrdí, že nemůže společnost Royal Mail donutit, aby přiznala DPH ve vztahu ke službám, které poskytla společnosti Zipvit, je to vina samotné daňové správy (ať již z důvodu jejího jednání, které bylo příčinou vzniku legitimních očekávání, nebo jiných úkonů, kterých by se společnost Royal Mail mohla dovolávat na obranu proti vymáhání daně ze strany daňové správy – čímž společnost Zipvit nepřipouští, že jakákoli taková obrana existuje –, nebo z důvodu marného uplynutí lhůty, které nyní daňové správě ve vymáhání daně brání) a v žádném případě se nejedná o skutečnost, která by mohla společnosti Zipvit bránit v tom, aby se dovolávala svého práva dle čl. 168 písm. a) uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu, která je splatná nebo byla odvedena.
31. Proti této argumentaci daňová správa namítá, že za okolností daných v projednávané věci žádné ustanovení směrnice nepožaduje ani neodůvodňuje zpětné přepisování obchodních ujednání uzavřených mezi společnostmi Royal Mail a Zipvit, podle nichž faktury vystavované společností Royal Mail uváděly pouze obchodní cenu, která měla být zaplacená společností Zipvit za dotčené služby, a společnost Zipvit byla i nadále smluvně zavázána platit společnosti Royal Mail dodatečnou částku z titulu DPH ve výši běžné sazby z dotčené obchodní ceny (jak vyšlo najevo teprve po vydání rozsudku ve věci TNT Post). Jak vyšlo najevo, společnost Royal Mail nevystavila dodatečné faktury, kterými by požadovala zaplacení této DPH; nemohla být nucena takové dodatečné faktury vystavit (přičemž nyní už jí na základě vnitrostátních právních předpisů o promlčení smluvních nároků marně uplynula lhůta, kdy tak učinit mohla); nepřiznala vůči daňové správě žádnou DPH z titulu dotčených služeb (ať již by se jednalo o částku DPH, která by byla přičtena k nižší teoretické obchodní ceně a stala se její součástí, jak uvádí společnost Zipvit, nebo o částku DPH účtovatelnou ze skutečné obchodní ceny); a daňová správa nemohla zasáhnout proti společnosti Royal Mail s cílem přimět ji k přiznání jakékoli částky DPH z titulu poskytování dotčených služeb (ať již z důvodů na straně veřejného práva, včetně respektování zásady legitimních očekávání společnosti Royal Mail, nebo z důvodu promlčení).
32. Daňová správa tvrdí, že bude-li společnosti Zipvit dovoleno uplatnit nárok na částku DPH, která je teoreticky součástí plateb, jež společnost Zipvit zaplatila společnosti Royal Mail, povede takový postup k přepisování minulosti zcela teoretickým způsobem odtrženým od reality, což žádné ustanovení směrnice nepožaduje. Jak správně konstatovaly soudy nižších stupňů, které ve věci rozhodovaly dříve, a Court of Appeal (Odvolací soud), znamenalo by to, že by společnost Zipvit získala neoprávněnou finanční výhodu na úkor daňového poplatníka (která by jí navíc zvýhodnila proti její obchodní konkurenci), což je na základě směrnice neodůvodnitelné. Dále by takový postup vedl k výsledku, který by porušoval základní zásadu neutrality zakotvenou ve směrnici, jelikož DPH na vstupu, jejíž odpočet si společnost Zipvit nárokuje, nebyla nikdy do státního rozpočtu odvedena a společnost Royal Mail nepůsobila ve vztahu ke správci daně jako výběřčí daně způsobem, kterým by bylo naplnění této zásady zajištěno

(daňová správa se v tomto ohledu odvolává zejména na rozsudky [ze dne 24. října 1996], Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 22), a [ze dne 28. listopadu 2013], Minister Finansów (C-319/12, EU:C:2013:778, body 41-43)).

33. Daňová správa tvrdí, že projednávanou věc je nutno odlišovat od okolností posuzovaných ve věci Tulicã. V bodě 37 rozsudku ve věci Tulicã Soudní dvůr výslovně uvedl, že se nezabýval takovým typem smluvního ujednání, jaké bylo zjištěno v projednávané věci. Pro případ, kdy smlouva mezi dodavatelem (společností Royal Mail) a podnikatelem (společností Zipvit) ukládá podnikateli povinnost zaplatit obchodní cenu za poskytnuté služby navýšenou o dodatečnou částku ve výši DPH splatné z této obchodní ceny, judikatura stanoví, že čl. 168 písm. a) směrnice je nutno správně vykládat tak, že DPH je možno považovat za „odvedenou“ pouze tehdy, pokud byla tato DPH z dotčené obchodní ceny skutečně zaplacená, k čemuž v projednávané věci nedošlo. Z příslušné judikatury dále vyplývá, že DPH může být považována za „splatnou“ pouze v případě, že existuje vymahatelná pohledávka na její zaplacení společností Zipvit a na zajištění toho, že tato DPH bude dále odvedena správci daně, k čemuž v projednávané věci rovněž nedošlo. Daňová správa se odvolává zejména na [rozsudky] [ze dne 29. března 2012], Vélclair (C-414/10; EU:C:2012:183); [ze dne 21. března 2018], Volkswagen (C-533/16; EU:C:2017:2040), a [ze dne 12. dubna 2018], Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17; EU:C:2017:249).
34. Daňová správa uvádí, že z této judikatury neplyne, že by jednání správce daně bylo relevantním hlediskem při používání směrnice v situaci, jaká nastala v projednávané věci. Obvykle platí, že nejsou-li předloženy prohlášení dodavatele nebo daňové doklady, které jsou v souladu s čl. 226 odst. 9 a 10, správce daně nebude vědět, jaká plnění byla poskytnuta a zda může vůči danému dodavateli vystavit daňový výměr. Dále v každém případě platí, že daňová správa neučinila ničeho, co by mohlo odůvodnit nepoužití zásad unijního práva uvedených v [dotčené judikatuře]. Stejně jako ve věcech Volkswagen a Biosafe - Indústria, i situace, která je předmětem posouzení v projednávané věci, vznikla v důsledku prostého omylu, kterého se v dobré víře dopustily všechny tři subjekty, společnosti Zipvit a Royal Mail i daňová správa.
35. Daňová správa se rovněž odvolává na zásadu, která stanoví, že asymetrické dovolání se směrnice je vyloučeno, kdy podnikatel využije ve vztahu k dotčeným plněním ke svému prospěchu osvobození od daně dle vnitrostátního práva (které směrnice ve skutečnosti nedovoluje) a současně usiluje o uplatnění odpočtu DPH na vstupu z titulu těchto plnění. V tomto ohledu se daňová správa odvolává zejména na rozsudek ve věci MDDP [C-319/12]. Tvrdí, že společnost Zipvit se v podstatě snaží získat výhodu ze skutečnosti, že vnitrostátní právo mylně považovalo poskytnutí dotčených služeb v projednávané věci za osvobozené od daně, i dovolávat se směrnice na podporu svého nároku na odpočet DPH na vstupu z titulu tohoto plnění, v rozporu s touto zásadou. Společnost Zipvit to popírá.

2) *K problému faktury*

36. Společnost Zipvit uvádí, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že existuje významný rozdíl mezi hmotněprávními podmínkami, které musí nárok na daň na vstupu splňovat [včetně podmínek uvedených v čl. 168 písm. a)], a formálními podmínkami použitelnými ve vztahu k takovému nároku (včetně podmínek týkajících se předložení daňového dokladu v souladu s článkem 226). Přístup ve vztahu k hmotněprávním podmínkám je přísný, ale od formálních požadavků je odklon přípustný, může-li podnikatel předložit jiné uspokojivé důkazy o DPH, která byla odvedena nebo která je splatná. Společnost Zipvit se odvolává zejména na rozsudky [ze dne 15. září 2006], Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14; EU:C:2016:690); [ze dne 19. října 2017], SC Paper Consult (C-101/16; EU:C:2017:775), a [ze dne 21. listopadu 2018], Vădan (C-664/16; EU:C:2018:933).
37. V projednávané věci společnost Zipvit tvrdí, že předložila jiné uspokojivé důkazy o DPH, která byla odvedena (ve formě platby částky DPH, o níž společnost Zipvit tvrdí, že byla součástí ceny zaplacené společností Zipvit společnosti Royal Mail) nebo která byla splatná, neboť s využitím rozsudku ve věci TNT Post to lze snadno dovodit z faktur, které společnost Royal Mail ve skutečnosti zaslala společnosti Zipvit, s přihlédnutím ke smluvním ujednáním týkajícím se poskytování služeb, na které se faktury vztahovaly. Daňová správa nemohla při výkonu své diskreční pravomoci dle čl. 29 odst. 2 vnitrostátních nařízení z roku 1995 odmítnout přijetí jiných důkazů předložených společností Zipvit na podporu jejího nároku.
38. Společnost Zipvit tvrdí, že rozsudky ve věcech Volkswagen a Biosafe - Indústria nemají ve vztahu k problému dotčené faktury takový význam, jak uvádí daňová správa. Podle společnosti Zipvit je odůvodnění rozhodnutí v těchto věcech lépe vysvětlitelné tak, že zde existovala snaha zajistit, aby podnikateli nebylo bráněno v realizaci jeho práva uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu v případě, kdy byl uveden v omyl tím, že obdržel fakturu, podle níž nebyla ve vztahu k danému plnění splatná žádná DPH.
39. Proti tomu daňová správa namítá, že režim výběru DPH dle směrnice v souladu se zásadou neutrality vyžaduje, aby byl zvláštní význam přiznán podmínkám uvedeným v čl. 226 odst. 9 a 10, které se týkají předložení faktury, v níž je uvedeno, že ve vztahu k danému plnění je splatná DPH, jakož i výše této DPH. Účinné fungování tohoto režimu DPH vyžaduje, aby tyto skutečnosti znalo několik zúčastněných stran; a správci daně musí být předloženy faktury, které se s těmito podmínkami řádně vypořádaly, tak aby mohl správce daně situaci sledovat a zajistit, že dodavatel správci daně správně přizná vyúčtovanou DPH. Podle daňové správy tedy nelze platně uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, není-li zde daňový doklad, který tyto konkrétní požadavky splňuje.
40. Daňová správa se s odůvodněním rozhodnutí Court of Appeal (Odvolací soud) ztotožňuje. Stejně tak se odvolává zejména na stanoviska generálních advokátů a

rozsudky ve věcech Volkswagen a Biosafe - Indústria, které podle ní podporují její tvrzení, že platný nárok na odpočet DPH na vstupu z titulu poskytnutí dotčených služeb by musel být doložen daňovým dokladem vystaveným společností Royal Mail, který by byl v souladu s čl. 226 odst. 9 a 10 směrnice. Společnost Zipvit nikdy společnost Royal Mail nepožádala, aby jí zaslala faktury, v nichž by byla společnosti Zipvit vyúčtována DPH splatná z obchodní ceny účtované za poskytnutí dotčených služeb, a zjevně neměla v úmyslu takové faktury požadovat ani platit částku DPH, která by těmito fakturami byla účtována. Vzhledem k tomu, že společnost Zipvit nebyla schopna předložit relevantní daňové doklady na podporu svého nároku na odpočet DPH na vstupu z titulu dotčených služeb, nemůže jí být její nárok přiznán. Neexistuje žádné ustanovení unijního práva, kterého by bylo možno se dovolávat jako opory pro zpochybnění závěrů soudů nižších stupňů, které ve věci rozhodovaly, a Court of Appeal (Odvolací soud), pokud jde o výkon diskreční pravomoci daňové správy na základě čl. 29 odst. 2 vnitrostátních nařízení z roku 1995.

41. [omissis]. [omissis: vypouští se zmínka ohledně příloh usnesení]

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Soudnímu dvoru

42. Za těchto okolností pokládá předkládající soud Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

[omissis: předběžné otázky jsou specifikovány v příloze výše]
[omissis]

[omissis]