

Predmet C-156/20

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

6. travnja 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Supreme Court of the United Kingdom

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

1. travnja 2020.

Žalitelj:

Zipvit Ltd

Protivna stranka:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[omissis]

PRESUDA

Zipvit Ltd (žalitelj) protiv Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Porezna i carinska uprava; protivna stranka)

[omissis] [orig. str. 1.]

SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM (Vrhovni sud Ujedinjene Kraljevine)

1. TRAVNJA 2020.

[omissis]

NAKON SASLUŠANJA zastupnika žalitelja i zastupnika protivne stranke 29. i 30. siječnja 2020.

NALAŽE SE DA SE

1. pitanja izložena u dodatku ovoj Odluci upute Sudu Europske unije radi donošenja prethodne odluke u skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije;
2. o troškovima naknadno odluči. [orig. str. 14.]

Tajnik

1. travnja 2020.

DODATAK [orig. str. 15.]

PRETHODNA PITANJA

1. Ako (i) porezno tijelo, dobavljač i trgovac koji je porezni obveznik pogrešno protumače zakonodavstvo Unije o PDV-u i isporuku koju treba oporezovati po standardnoj stopi kvalificiraju kao izuzetu od PDV-a, (ii) je u ugovoru između dobavljača i trgovca navedeno da cijena isporuke ne uključuje PDV te da trgovac treba snositi iznos PDV-a ako se on eventualno mora platiti, (iii) dobavljač od trgovca nikada ne potraži i više ne može potraživati dodatni PDV koji se morao platiti, te (iv) porezno tijelo ne može ili više ne može (zbog zastare) od dobavljača potraživati PDV koji je trebao biti plaćen, treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da stvarno plaćena cijena čini kombinaciju neto naplativog iznosa i PDV-a na taj iznos, što znači da trgovac može zahtijevati odbitak pretporeza na temelju članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u kao PDV koji je zapravo „plaćen” u pogledu te isporuke?
2. Podredno, može li trgovac u tim okolnostima zahtijevati odbitak pretporeza na temelju članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u kao PDV koji se „morao platiti” u pogledu te isporuke?
3. Ako porezno tijelo, dobavljač i trgovac koji je porezni obveznik pogrešno protumače zakonodavstvo Unije o PDV-u i isporuku koju treba oporezovati po standardnoj stopi kvalificiraju kao izuzetu od PDV-a, zbog čega trgovac ne može poreznom tijelu predložiti račun s obračunom PDV-a za izvršenu mu isporuku koji je sukladan članku 226. točkama 9. i 10. Direktive o PDV-u, može li trgovac zahtijevati odbitak pretporeza na temelju članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u?
4. Za potrebe odgovora na prvo, drugo i treće pitanje:
 - (a) je li relevantno utvrditi bi li dobavljač mogao, prema pravu Unije ili nacionalnom pravu te na temelju legitimnih očekivanja ili nečeg drugog, osporavati eventualne pokušaje poreznog tijela da mu izda porezno rješenje kojim bi mu naložilo da prijavi iznos koji predstavlja PDV u pogledu isporuke u pitanju?

(b) je li relevantno to da je trgovac, u isto vrijeme kao i porezno tijelo i dobavljač, znao da isporuka zapravo nije bila izuzeta od PDV-a ili to da je iao iste načine da to dozna kao i potonji subjekti te da je mogao ponuditi plaćanje PDV-a koji se morao platiti u pogledu odnosne isporuke (izračunat s obzirom na komercijalnu cijenu isporuke) kako bi se taj iznos mogao prenijeti poreznom tijelu, ali nije to učinio? [orig. str. 16.]

[omissis]

Uvod

1. Ovaj se predmet odnosi na pravo trgovca (u ovom predmetu je to društvo Zipvit) da odbije pretporez koji se mora platiti ili je plaćen na usluge koje mu je isporučio dobavljač (u ovom predmetu je to društvo Royal Mail), u dijelu u kojem je trgovac te usluge upotrijebio za vlastite isporuke robe ili usluga krajnjim potrošačima. To se pitanje javlja u specifičnom kontekstu.
2. Opći uvjeti ugovora između dobavljača i trgovca u ovom predmetu predviđali su da trgovac plati komercijalnu cijenu isporuka plus (eventualni) PDV na te isporuke. Kako je utvrđeno u kasnijoj presudi Suda Europske unije, te se isporuke trebalo oporezovati standardnom stopom PDV-a, što znači da se PDV trgovcu trebao obračunati u odgovarajućem postotku komercijalne cijene isporuke. Međutim, djelujući u dobroj vjeri, i dobavljač i trgovac su u vrijeme izvršenja isporuke, zbog uobičajene pogreške, smatrali da je isporuka bila izuzeta od PDV-a, zbog čega je trgovcu obračunat, te je on platio, samo iznos jednak komercijalnoj cijeni isporuke. U računima su isporuke o kojima je riječ bile označene kao izuzete od PDV-a te stoga na njih nije obračunat nikakav PDV.
3. Porezna tijela (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (Porezna i carinska uprava), u daljnjem tekstu: HMRC) u dobroj su vjeri napravila istu pogrešku. HMRC je slučajno pridonio pogrešci koju su stranke počinile, izdajući porezne smjernice s navodima koji su opravdavali postupke stranaka.
4. Posljedica pogreške je bila ta da je trgovac za pojedine isporuke platio samo iznose ekvivalentne njihovoj komercijalnoj cijeni te da ga se sada ne može obvezati da plati, niti će on platiti, dodatan iznos ekvivalentan nominalnom PDV-u ukupnoj cijeni (koju čine komercijalna cijena plus PDV na tu cijenu) koji se trebao obračunati i platiti za te isporuke. Isto tako, dobavljač HMRC-u nije prijavio da je morao platiti ili je platio PDV za te isporuke te ga se sada ne može na to obvezati niti će on to učiniti. [orig. str. 2.]
5. Unatoč tomu, trgovac sada navodi da, u skladu s člankom 168. točkom (a) Glavne direktive o PDV-u ([Direktiva Vijeća] 2006/112/EZ – u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), ima pravo od HMRC-a zahtijevati da kao pretporez odbije PDV koji se morao platiti na isporuke u pitanju ili nominalni PDV koji se zakonom smatra dijelom cijene koju je dobavljač naplatio za pojedine isporuke (te za koji se zakonom stoga smatra da je plaćen kada je trgovac platio ono što su stranke

smatrale komercijalnom cijenom isporuke). HMRC na to odgovara da, u predmetnim okolnostima, ako Direktivu o PDV-u pravilno tumačimo: (1) za isporuke u pitanju nije se morao platiti niti je plaćen ikakav PDV, što znači da se u odnosu na njih ne može zahtijevati odbitak pretporeza, i/ili da (2) na računima za isporuke u pitanju nije bio obračunat nikakav PDV te trgovac, s obzirom i na to da ni u jednom trenutku nije imao račune na kojima je bilo prikazano da se ikakav PDV morao platiti kao ni njegov iznos, u skladu s člankom 226. točkama 9. i 10. Direktive o PDV-u, nema pravo na odbitak pretporeza u odnosu na te isporuke. Trgovac na prvi navod odgovara da se (1) mora smatrati da je PDV plaćen (ili se morao platiti) u okviru cijene, a na drugi navod (2) da su sada poznate sve relevantne činjenice te da na druge načine može dokazati PDV koji se morao platiti ili je plaćen u odnosu na pojedine isporuke.

6. Društvo Zipvit [(trgovac)] na ime odbitka pretporeza u odnosu na relevantne isporuke potražuje 415 746 britanskih funti plus kamate. Predmetni postupak je probni predmet u pogledu isporuka usluga društva Royal Mail [(dobavljač)] kod kojih je počinjena ista pogreška. Sudu su dostavljene procjene prema kojima potraživanja prema HMRC-u iznose između 500 milijuna i jedne milijarde britanskih funti.

Činjenični okvir

7. Društvo Royal Mail je javna poštanska služba u Ujedinjenoj Kraljevini. Članak 132. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u (i ekvivalentne odredbe koje su mu prethodile) predviđa da su države članice dužne izuzeti „isporuk[u] usluga koju obavljaju javne poštanske službe osim putničkog prijevoza i telekomunikacijskih usluga i isporuk[u] robe koja je s time povezana”. Provodeći tu odredbu, parlament [Ujedinjene Kraljevine] i HMRC protumačili su ju na način da obuhvaća sve poštanske usluge društva Royal Mail. Provedbeno nacionalno zakonodavstvo, Value Added Tax Act 1994 (Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1994., u daljnjem tekstu: VATA), sadržavalo je odredbu koja je to odražavala (Dodatak 9., grupa 3., točka 1.) te je HMRC izdao smjernice u tom istom smislu.
8. Društvo Zipvit poštom dostavlja vitamine i minerale te je koristilo usluge društva Royal Mail. Između 1. siječnja 2006. i 31. ožujka 2010., društvo Royal Mail isporučivalo je društvu Zipvit nekoliko poslovnih poštanskih usluga na temelju pojedinačno dogovorenih ugovora. Predmetni postupak odnosi se na isporuke jedne takve usluge Royal Maila, usluge „multimedia®” (u daljnjem tekstu: predmetne usluge). [orig. str. 3.]
9. Ugovor na temelju kojeg je društvo Royal Mail isporučivalo predmetne usluge uključivao je relevantne opće uvjete poslovanja tog društva, koji su predviđali da su sve poštanske pristojbe koje plaća klijent (odnosno društvo Zipvit) izuzete od PDV-a, da klijent „plaća eventualni PDV na poštanske i druge pristojbe po odgovarajućoj stopi” te da se „na [komercijalnu cijenu usluga] obračunava i plaća PDV”. Dakle, ako se na isporuku predmetnih usluga plaćao PDV, ukupnu cijenu

koju je društvo Zipvit na temelju ugovora plaćalo za njihovu isporuku činila je komercijalna cijena plus nominalni PDV.

10. Međutim, na temelju domaćeg zakonodavstva i smjernica te čestog pogrešnog mišljenja da su predmetne usluge izuzete od PDV-a, računi za te usluge koje je društvo Royal Mail izdavalo društvu Zipvit bili su označeni slovom „E” kao „exempt” (izuzeto), nisu predviđali da se ikakav iznos PDV-a morao platiti, nego samo prikazivali komercijalnu cijenu usluga. Društvo Zipvit propisno je platilo društvu Royal Mail iznose navedene u računima. Društvo Zipvit u vrijeme izvršenja isporuka nije zahtijevalo odbitak pretporeza u odnosu na njih.
11. Budući da je društvo Royal Mail predmetne usluge smatralo izuzetima te da u svojim računima nije obračunavalo PDV, ono HMRC-u u odnosu na njih nije prijavilo nikakav iznos PDV-a. I HMRC je predmetne usluge smatrao izuzetima te nije od društva Royal Mail očekivao da u odnosu na njih prijavi PDV niti je to od njega zahtijevao.
12. Situacija se nije mijenjala nekoliko godina, do presude Suda Europske unije od 23. travnja 2009., [TNT Post], C-357/07, EU:C:2009:248; [omissis]. Sud Europske unije je utvrdio da izuzeće poštanskih usluga vrijedi samo za isporuke javnih poštanskih službi kada potonje djeluju u tom svojstvu, ne i za isporuke usluga čiji su uvjeti pojedinačno dogovoreni.
13. S obzirom na to tumačenje Direktive o PDV-u i njezine prethodnice koje je pružio Sud Europske unije, predmetne usluge se tijekom relevantnog razdoblja trebalo oporezivati standardnom stopom. Društvo Royal Mail trebalo je za isporuke predmetnih usluga društvu Zipvit PDV naplaćivati ukupnu cijenu sastavljenu od komercijalne cijene i PDV-a po odgovarajućoj stopi te je društvo Royal Mail trebalo HMRC-u prijaviti odnosni PDV. Međutim, društvu Zipvit za predmetne usluge nije obračunat PDV te ga ono nije platilo, a društvo Royal Mail nije HMRC-u prijavilo nikakav PDV. [orig. str. 4.]
14. U vidu presude TNT Post, društvo Zipvit podnijelo je HMRC-u dva zahtjeva za odbitak pretporeza u odnosu na predmetne usluge [omissis]: (i) 15. rujna 2009. za iznos od 382 599 britanskih funti plus kamate, u odnosu na „pretporez plaćen od kvartala koji je završio 31. ožujka 2006. (dospio nakon 1. travnja 2006.) do kvartala koji je završio 30. lipnja 2009.”, i (ii) 8. travnja 2010. za iznos od 33 147 britanskih funti, u odnosu na razdoblja do prosinca 2009. i ožujka 2010. Ono se pri određivanju tih potraživanja vodilo time da se za cijene koje su stvarno plaćene za predmetne usluge mora smatrati da su uključivale PDV.
15. U međuvremenu, HMRC se raspitivao kod društva Royal Mail kako bi utvrdio koje su točno usluge tog društva zahvaćene presudom TNT Post.
16. HMRC je dopisom od 12. svibnja 2010. odbio potraživanja društva Zipvit. To je učinio zato što je društvo Zipvit imalo ugovornu obvezu platiti PDV na komercijalnu cijenu predmetnih usluga, ali mu PDV nije obračunat u relevantnim

računima te ga ono nije platilo. HMRC je nakon revizije potvrdilo tu odluku dopisom od 2. srpnja 2010.

17. U to vrijeme, nacionalni zastarni rok od šest godina koji je u članku 5. Limitation Acta 1980 (Zakon o zastari iz 1980.) predviđen za ugovorno potraživanje društva Royal Mail u pogledu ostatka ukupne cijene isporuke usluga (to jest u pogledu iznosa PDV-a koji se morao platiti za takvu isporuku, izračunatog s obzirom na komercijalnu cijenu usluga) još nije bio istekao. Međutim, potraživanje tih iznosa od svih relevantnih klijenata društva Royal Mail zahvaćenih presudom TNT Post, uključujući društvo Zipvit, bilo bi skupo i u administrativnom smislu problematično za društvo Royal Mail te to nije bilo u njegovu poslovnom interesu pa nije to ni učinilo.
18. U to vrijeme, HMRC još nije prekoračio rokove iz članka 73. stavka 6. i članka 77. stavka 1. VATA-e za izdavanje poreznih rješenja društvu Royal Mail u pogledu PDV-a za barem neke od isporuka predmetnih usluga. Međutim, HMRC je zaključio da ne bi trebao izdati takva rješenja jer je nacionalno pravo (VATA) u relevantno vrijeme predviđalo da su isporuke predmetnih usluga bile izuzete te, osim toga, društvo Royal Mail od društva Zipvit zapravo nije primilo iznos PDV-a koji se morao platiti u odnosu na isporuke predmetnih usluga. Nadalje, HMRC je zaključio da je kod društva Royal Mail stvorio utuživo legitimno očekivanje da nije moralo prikupiti i prijaviti PDV u odnosu na predmetne usluge, što znači da bi ono moglo valjano osporavati eventualne pokušaje izdavanja rješenja koja bi mu nalagala da prijavi PDV u odnosu na te usluge. [orig. str. 5.]
19. Društvo Zipvit je protiv HMRC-ove odluke podnijelo tužbu First-tier Tribunalu (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina). Rasprava u tom postupku održana je 14. i 15. svibnja 2014. Do tada je zastarni rok za ugovorno potraživanje društva Royal Mail prema društvu Zipvit za plaćanje ostatka ukupne cijene dugovane za isporuku predmetnih usluga bilo isteklo u odnosu na većinu izvršenih isporuka. HMRC-u je također uvelike, ako ne i potpuno, istekao rok za izdavanje poreznog rješenja protiv društva Royal Mail [omissis] [omissis].
20. First-tier Tribunal (Prvostupanjski sud) je utvrdio da predmetne usluge podliježu, u skladu s pravom Unije, a kako je navedeno u presudi TNT Post, standardnoj stopi PDV-a te da se izuzeće koje je u nacionalnom pravu predviđeno za poštanske usluge može i treba tumačiti na isti način, odnosno da predmetne usluge i prema nacionalnom pravu trebaju podliježati standardnoj stopi PDV-a. To je sada nesporno.
21. First-tier Tribunal (Prvostupanjski sud) odbio je tužbu društva Zipvit presudom od 3. srpnja 2014. [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>]. Utvrdio je da HMRC nema nikakvo utuživo porezno potraživanje prema društvu Royal Mail jer ono u svojoj prijavi PDV-a nije prijavilo nikakav PDV u pogledu svojih isporuka predmetnih usluga, nije dobrovoljno prijavilo manjak plaćenog PDV-a, nije izdalo nikakve račune iz kojih bi proizlazilo da se PDV morao platiti

te HMRC nije društvo Royal Mail proglasio obveznim platiti ikakav PDV [omissis]. [omissis: upućivanja na brojeve točaka presude First-tier Tribunala (Prvostupanjski sud) su izostavljena] S obzirom na to, nije bilo PDV-a koje je društvo Royal Mail „moralo platiti ili je platilo” u pogledu isporuka predmetnih usluga u smislu članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u [omissis] [omissis]. Pitanje bi li načela javnog prava, uključujući načelo legitimnih očekivanja, onemogućila HMRC-u da izda porezno rješenje protiv društva Royal Mail ostavljeno je po strani kao nevažno za rješavanje spora [omissis]. U svakom slučaju, budući da društvo Zipvit nije posjedovalo valjane račune s obračunom poreza u pogledu predmetnih usluga, koji bi pokazivali da je PDV obračunat, nije imalo pravo potraživati odbitak takvog PDV-a kao pretporeza [omissis]. Iako je HMRC na temelju nacionalnog prava ovlašten umjesto računa s obračunom poreza prihvatiti alternativne dokaze o plaćanju PDV-a (u skladu s člankom 29. stavkom 2. Value Added Tax Regulations 1995 (Uredbe o porezu na dodanu vrijednost iz 1995.) (SI 1995/2518) – u daljnjem tekstu: članak 29. stavak 2. Uredbe o PDV-u), što nije uzeo u obzir u svojim odlukama, First-tier Tribunal (Prvostupanjski sud) utvrdio je da bi HMRC, propisno razmatrajući treba li prihvatiti alternativne dokaze, neizbježno i pravilno odlučio ne prihvatiti zahtjev društva Zipvit za odbitak pretporeza u odnosu na predmetne usluge [omissis]. U tom je pogledu bilo važno to da bi povrat nominalnog pretporeza društvu Zipvit u pogledu predmetnih usluga činilo neopravdanu pogodnost za to društvo [omissis]. Naime, ono je platilo samo komercijalnu cijenu predmetnih usluga, bez ikakvog PDV-a, pa bi povrat nominalnog PDV u odnosu na te usluge u ekonomskom smislu značio da bi ono te usluge dobilo po znatno nižoj cijeni od komercijalne. [omissis]. [orig. str. 6.]

22. Društvo Zipvit je podnijelo žalbu. Upper Tribunal (Tax Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) odbio je njegovu žalbu. [omissis]. [omissis: komentari o razlikama u tumačenju između First-tier Tribunala (Prvostupanjski sud) i Upper Tribunala (Viši sud), koje je Court of Appeal (Žalbeni sud, Ujedinjena Kraljevina) pomirio, izostavljeni su] Sada je nesporno da se pod izrazom „mora platiti ili je plaćen” misli na plaćanje trgovca dobavljaču. Upper Tribunal (Viši sud) potvrdio je odluku First-tier Tribunala (Prvostupanjski sud) o pitanju računa te o pitanju izvršavanja ovlasti na temelju članka 29. stavka 2..
23. Društvo Zipvit podnijelo je žalbu Court of Appeal (Žalbeni sud). Činjenični kontekst obveza društva Zipvit na temelju njegova ugovora s društvom Royal Mail tek je pred tim sudom u potpunosti istražen te su u tom pogledu donesena činjenična utvrđenja koja su gore izložena. Ona su sada nesporna.
24. Court of Appeal (Žalbeni sud) odbio je žalbu društva Zipvit [presudom od 29. lipnja 2018.; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Nakon opsežnog proučavanja sudske prakse Suda Europske unije u pogledu pitanja „mora platiti ili je plaćen”, kako se pojavilo u vidu činjenične situacije s ugovornim obvezama društva Zipvit, Court of Appeal (Žalbeni sud) utvrdio je da se nije radilo o *acte clair* situaciji. [omissis]. Međutim, Court of Appeal (Žalbeni sud) došao je do istog zaključka u pogledu pitanja računa kao niži sudovi

[*omissis*]. Proučivši sudsku praksu Suda Europske unije, Court of Appeal (Žalbeni sud) je utvrdio da je, u skladu s člankom 226. točkama 9. i 10. Direktive o PDV-u, za ostvarenje prava društva Zipvit na odbitak pretporeza u odnosu na predmetne usluge nužno da ono može predočiti račune iz kojih je vidljivo da je u odnosu na te usluge obračunat PDV, ili dopunske dokaze o tome da je društvo Royal Mail platilo HMRC-u relevantni porez, što društvo Zipvit nije učinilo [*omissis*]. Court of Appeal (Žalbeni sud) složio se s nižim sudovima u pogledu pitanja izvršavanja HMRC-ove ovlasti na temelju članka 29. stavka 2. [*omissis*]. Da je HMRC smatrao da je društvo Zipvit platilo pretporez na predmetne usluge, društvo Zipvit ostvarilo bi neopravdanu pogodnost [*omissis*] jer bi se time zapravo smanjila, na štetu javnog proračuna, komercijalna cijena koju je to društvo platilo za te usluge, iako PDV nije bio uplaćen u državni proračun.[*omissis*]Court of Appeal (Žalbeni sud) je situaciju u pogledu pitanja računa proglasio slučajem obuhvaćenim doktrinom *acte claire* pa nije bilo potrebno Sudu Europske unije uputiti zahtjev za prethodnu odluku [*omissis*].

Žalba Supreme Courtu (Vrhovni sud)

25. Društvo Zipvit je sada podnijelo žalbu ovom sudu. Ono ističe da treba prihvatiti njegove navode i u pogledu pitanja „morao se platiti ili je plaćen” i u pogledu pitanja računa, uključujući, koliko je to potrebno, u pogledu pitanja izvršavanja HMRC-ove ovlasti na temelju članka 29. stavka 2. Uredbe o PDV-u. Nakon održavanja pune rasprave, sud je odlučio da ni pitanje „mora se platiti ili je plaćen” ni pitanje računa nije moguće smatrati obuhvaćenima doktrinom *acte claire* te da Sudu Europske unije treba postaviti prethodna pitanja izložena na kraju ove presude. Ukratko, stranke u žalbenom postupku navode sljedeće. [orig. str. 7.]

(1) Pitanje „mora se platiti ili je plaćen”

26. Članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u predviđa da trgovac koji je porezni obveznik ima pravo od PDV-a koji duguje odbiti „PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen [...] za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik”.
27. Društvo Zipvit tvrdi da se, u okolnostima predmetnog slučaja, u svakoj prigodi kada je (iako je imalo ugovornu obvezu platiti i PDV) platilo samo komercijalnu cijenu koja mu je obračunata na računu društva Royal Mail mora smatrati da je ono (društvo Zipvit) platilo PDV koji treba smatrati ugrađenim u plaćeni iznos. Iznos koji je obračunalo društvo Royal Mail i platilo društvo Zipvit treba smatrati ukupnom cijenom sastavljenom od (manjeg) oporezivog iznosa i PDV-a po standardnoj stopi na taj oporezivi iznos. U tom smislu, ako je društvo Royal Mail društvu Zipvit za predmetne usluge obračunalo 120 britanskih funti na računu, što je komercijalna cijena tih usluga, te je društvo Zipvit platilo samo taj iznos, treba smatrati da je oporezivi iznos (u smislu članka 73. i 78. Direktive o PDV-u), iako je na računu bilo navedeno da su usluge izuzete od PDV-a, [*omissis*] bio samo 100

britanskih funti, a da preostalih 20 britanskih funti (ako upotrijebimo stopu PDV-a od 20 %) čini PDV, za koji društvo Zipvit sada može zahtijevati da se tretira kao pretporez povezan s isporukama koje je izvršilo svojim klijentima. Taj nominalni PDV ugrađen u svako plaćanje čini PDV koji je „plaćen” u potrebnom smislu te se članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u stoga primjenjuje na njega.

28. U prilog svojem navodu, društvo Zipvit osobito se poziva na članke 73., 78. i 90. Direktive o PDV-u (koji su u nacionalnom pravu odraženi u članku 19. stavku 2. i članku 26. VATA-e) te na presudu [od 7. studenoga 2013.], Tuličá (spojeni predmeti C-249/12 i C-250/12), EU:C:2013:722.
29. Podredno, čak i ako ugrađeni nominalni PDV na koji se društvo Zipvit oslanja ne treba smatrati „plaćenim” u smislu članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u, treba smatrati da ga se „moralo platiti” u smislu te odredbe, što znači da društvo Zipvit može zahtijevati da se odbije kao pretporez.
30. Što se tiče HMRC-ova navoda da ne može natjerati društvo Royal Mail da mu prijavi PDV u odnosu na usluge koje je isporučilo društvu Zipvit, to je HMRC-ova vlastita krivnja (bilo zbog njegovih postupaka koji su kod društva Royal Mail stvorili legitimna očekivanja ili mu dali druge razloge na temelju kojih može osporavati eventualne HMRC-ove mjere prisile - pri čemu društvo Zipvit ne priznaje da postoji ijedan takav razlog - ili zbog isteka roka za poduzimanje takvih mjera) te ionako nije nešto što društvu Zipvit onemogućuje da se pozove na svoje pravo, predviđeno člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u, na odbitak pretporeza koji se morao platiti ili je plaćen. [orig. str. 8.]
31. HMRC na te navode odgovara da se nigdje u Direktivi o PDV-u ne zahtijeva ili opravdava retroaktivna izmjena poslovnih uvjeta dogovorenih između društava Royal Mail i Zipvit, prema kojima se u računima društva Royal Mail prikazivala samo komercijalna cijena koju je društvo Zipvit moralo platiti te je društvo Zipvit imalo ugovornu obvezu društvu Royal Mail na tu komercijalnu cijenu platiti dodatan iznos na ime PDV-a po standardnoj stopi (što je postalo jasno tek nakon presude TNT Post). Društvo Royal Mail nije izdalo dodatne račune za plaćanje tog PDV-a; nije ga se na to moglo natjerati (te mu je sada za to istekao rok, u skladu s nacionalnim zakonodavstvom o zastari ugovornih potraživanja); nije HMRC-u prijavilo nikakav PDV u odnosu na predmetne usluge (bilo ugrađeni PDV na nižu nominalnu komercijalnu cijenu, sukladno pristupu koji društvo Zipvit zagovara, ili PDV plativ na stvarnu komercijalnu cijenu); te HMRC ne može poduzeti mjere kojima bi društvo Royal Mail prisilio da prijavi PDV u odnosu na isporuke predmetnih usluga (bilo zbog javnopravnih razloga, uključujući poštovanje legitimnih očekivanja društva Royal Mail, ili zbog zastare).
32. HMRC tvrdi da bi dopuštanje društvu Zipvit da odbije PDV-a nominalno ugrađen u plaćanja koja je to društvo izvršavalo društvu Royal Mail bilo ekvivalentno mijenjanju povijesti na potpuno teoretski način odvojen od stvarnosti, što ne zahtijeva niti jedna odredba Direktive o PDV-u. Kako su niži sudovi i Court of

Appeal (Žalbeni sud) pravilno utvrdili, društvo Zipvit bi time ostvarilo neopravdanu pogodnost na štetu poreznih obveznika (koja bi mu ujedno dala prednost pred konkurentima), što se ne može opravdati na temelju Direktive o PDV-u. To bi također rezultiralo ishodom koji bi se protivio načelu neutralnosti, koje je od temeljne važnosti za Direktivu o PDV-u, jer pretporez koji društvo Zipvit želi odbiti nikada nije uplaćen u javni proračun te društvo Royal Mail nije djelovalo kao posrednik poreznih tijela u prikupljanju PDV-a na način potreban da bi se tom načelu dao učinak (HMRC se u tom pogledu osobito poziva na presude [od 24. listopada 1996.], Elida Gibbs (predmet C-317/94) [EU:C:1996:400], t. 22., i [od 28. studenoga 2013.], Minister Finansów (predmet C-319/12, [EU:C:2013:778], t. 41. do 43.).

33. HMRC ističe da okolnosti ovog predmeta treba razlikovati od onih u predmetu Tulicá. Sud Europske unije je u točki 37. presude u tom predmetu izričito naveo da razmatra ugovorni aranžman kakav u ovom predmetu ne postoji. U skladu sa sudskom praksom, ako ugovor između dobavljača (u ovom predmetu je to društvo Royal Mail) i trgovca (u ovom predmetu je to društvo Zipvit) obvezuje trgovca da za isporučene usluge plati komercijalnu cijenu plus dodatak koji pokriva PDV koji se mora platiti na tu komercijalnu cijenu, PDV se može smatrati „plaćenim” u smislu članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u samo kada je PDV koji se morao platiti na komercijalnu cijenu doista plaćen, što u predmetnom slučaju nije učinjeno. Iz sudske prakse također proizlazi da se za PDV moglo smatrati da se „morao platiti” samo da je postojalo utuživo potraživanje da ga se prikupi od društva Zipvit te da se osigura njegov prijenos na porezna tijela, što nije bio slučaj. [orig. str. 9.] HMRC se osobito poziva na [presude] [od 29. ožujka 2012.], Vélécclair (predmet C-414/10; EU:C:2012:183); [od 21. ožujka 2018.], Volkswagen (predmet C-533/16; EU:C:2017:2040), i [od 12. travnja 2018.], Biosafe-Indústria de Reciclagens (predmet C-8/17; EU:C:2017:249).
34. HMRC navodi da sudska praksa ne upućuje na to da je postupanje poreznog tijela relevantan čimbenik u primjeni Direktive o PDV-u predmetu poput ovog. Obično, ako nema dobavljačeve porezne prijave ili računa s obračunom poreza sukladnih članku 226. točkama 9. i 10. Direktive o PDV-u, porezno tijelo neće znati koje su isporuke izvršene te može li izdati porezno rješenje protiv dobavljača. Nadalje i u svakom slučaju, u HMRC-ovu postupanju nema ničega što bi opravdalo zanemarivanje načela prava Unije istaknuta u [toj sudskoj praksi]. Kao u predmetima Volkswagen i Biosafe-Industria, predmetna situacija nastala je kao posljedica puke pogreške koju su u dobroj vjeri počinili i društvo Zipvit i društvo Royal Mail i HMRC.
35. HMRC također ističe načelo da nije dopušteno asimetrično se pozivati na Direktivu o PDV-u, u smislu da se trgovac okoristi izuzećem isporuka koje je predviđeno u nacionalnom pravu (koje Direktiva o PDV-u zapravo ne odobrava) te ujedno zahtijeva odbitak pretporeza u odnosu na te isporuke. HMRC u tom pogledu posebno upućuje na predmet MDDP [(presuda u predmetu C-319/12)]. Navodi da se društvo Zipvit, protivno navedenom načelu, u biti želi okoristiti činjenicom da je nacionalno pravo usluge iz predmetnog slučaja pogrešno tretiralo

kao izuzete te ujedno pozvati na Direktivu o PDV-u u prilog svojem zahtjevu za odbitak pretporeza u odnosu na te usluge. Društvo Zipvit to opovrgava.

(2) *Pitanje računa*

36. Društvo Zipvit ističe da iz sudske prakse Suda Europske unije proizlazi da između materijalnih zahtjeva koji se moraju ispuniti da bi se odbitak pretporeza mogao potraživati (uključujući one iz članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u) i formalnih zahtjeva koji se primjenjuju na takvo potraživanje (uključujući one u vezi s predočenjem računa s obračunom PDV-a u skladu s člankom 226. Direktive o PDV-u) postoji važna razlika. Pristup je strog kada je riječ o materijalnim zahtjevima, ali odstupanje od formalnih zahtjeva je dopušteno ako trgovac može predočiti zadovoljavajuće alternativne dokaze o PDV-u koji je plaćen ili se mora platiti. Društvo Zipvit osobito se poziva na presude [od 15. rujna 2006.], Barlis 06-Investimentos Imobiliários e Turísticos (predmet C-516/14; EU:C:2016:690); [od 19. listopada 2017.], SC Paper Consult (predmet C-101/16; EU:C:2017:775), i [od 21. studenoga 2018.], Vădan (predmet C-664/16; EU:C:2018:933). [orig. str. 10.]
37. U ovom predmetu, društvo Zipvit navodi da je predočilo zadovoljavajuće alternativne dokaze o PDV-u koji je plaćen (u obliku plaćanja ugrađenog PDV-a za koji društvo Zipvit navodi da je bio uključen u cijenu koju je platilo društvu Royal Mail) ili se morao platiti, jer je to, u smislu presude TNT Post, lako moguće zaključiti na temelju računa koje je društvo Royal Mail doista poslalo društvu Zipvit kao i na temelju tumačenja ugovornih aranžmana za pružanje usluga na koje su se računi odnosili. HMRC prilikom izvršavanja ovlasti na temelju članka 29. stavka 2. Uredbe o PDV-u nije mogao odbiti prihvatiti alternativne dokaze koje je društvo Zipvit predočilo u prilog svojem potraživanju.
38. Društvo Zipvit tvrdi da presude Volkswagen i Biosafe-Industria nemaju za pitanje računa značaj kakav HMRC navodi. Ono smatra da bolje objašnjenje zaključaka u tim presudama čini to da su se one odnosile na nastojanje da se osigura da trgovcu nije onemogućeno da u praktičnom smislu ostvari svoje pravo zahtijevati odbitak pretporeza kada ga je zavarao primitak računa na kojem nije bilo prikazano da se ikakav PDV morao platiti u pogledu isporuke.
39. HMRC na to odgovara da pravila Direktive o PDV-u za prikupljanje PDV-a u skladu s načelom neutralnosti zahtijevaju da se posebna važnost prida zahtjevima iz članka 226. točaka 9. i 10. u pogledu predočenja računa na kojem je prikazano da se u pogledu isporuke mora, i u kojem iznosu, platiti PDV. U sustavu PDV-a, više stranaka mora znati te stvari da bi sustav djelotvorno funkcionirao; te se poreznim tijelima, kako bi mogla nadzirati situaciju i osigurati da im je dobavljač pravilno prijavio naplaćeni PDV, moraju predočiti računi koji adekvatno ispunjavaju te zahtjeve. Stoga, kako HMRC navodi, odbitak pretporeza ne može se valjano potraživati ako nije predočen račun s obračunom PDV-a koji ispunjava te konkretne zahtjeve.

40. HMRC se slaže sa zaključcima Court of Appeal (Žalbeni sud). HMRC se također osobito poziva na mišljenja nezavisnih odvjetnika i presude u predmetima Volkswagen i Biosafe-Industria, za koje tvrdi da podupiru njegov navod da valjano potraživanje odbitka pretporeza u pogledu isporuke usluga mora biti potkrijepljeno računom s obračunom PDV-a društva Royal Mail koji je sukladan članku 226. točkama 9. i 10. Direktive o PDV-u. Društvo Zipvit nikada nije zatražilo od društva Royal Mail da mu pošalje račune kojima bi mu naplatilo PDV koji se morao platiti na komercijalnu cijenu naplaćenu za isporuke predmetnih usluga te, kako se čini, nije ni namjeravalo zatražiti te račune niti platiti PDV koji bi prikazivali. Budući da društvo Zipvit nije predočilo relevantne račune s obračunom PDV-a u prilog svojem potraživanju za odbitak pretporeza u pogledu predmetnih usluga, to se potraživanje mora odbiti. U pravu Unije ne postoji niti jedna odredba koja bi opovrgnula zaključke nižih sudova i Court of Appeal (Žalbeni sud) u pogledu izvršavanja HMRC-ove ovlasti na temelju članka 29. stavka 2. [orig. str. 11.]

41. [omissis]. [omissis: spominjanje prilogâ odluci je izostavljeno]

Upućivanje prethodnih pitanja Sudu Europske unije

42. U tim okolnostima, sud upućuje Sudu Europske unije sljedeća pitanja:

[omissis: prethodna pitanja izložena su gore u dodatku] [omissis] [orig. str. 12.]

[omissis] [orig. str. 1.]