

**Byla C-156/20**

**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą**

**Gavimo data:**

2020 m. balandžio 6 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Supreme Court of the United Kingdom*

**Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2020 m. balandžio 1 d.

**Kasatorė:**

*Zipvit Ltd*

**Kita kasacinio proceso šalis:**

*Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*

<...>

**SPRENDIMAS**

*Zipvit Ltd (kasatorė) / Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*  
(kita kasacinio proceso šalis)

<...> (orig. p. 1)

**SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM**

2020 M. BALANDŽIO 1 D.

<...>

2020 m. sausio 29 ir 30 d. **IŠKLAUSIUS** kasatorės ir kitos kasacinio proceso šalies atstovus,

**NUSPREŢTA**

1. Pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl šio sprendimo priede nurodytų klausimų pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnį.
2. Atidėti klausimo dėl bylinėjimosi išlaidų nagrinėjimą. (**orig. p. 14**)

Teismo kancleris

2020 m. balandžio 1 d.

### **PRIEDAS (orig. p. 15)**

#### **PREJUDICINIAI KLAUSIMAI**

- 1) Ar tuo atveju, kai i) mokesčių administratorius, paslaugų teikėja ir prekybininkė, kuri yra apmokestinamasis asmuo, klaidingai aiškina su PVM susijusius Europos teisės aktus ir paslaugų teikimą, kuris yra apmokestinamas standartiniu tarifu, laiko neapmokestinamu PVM, ii) paslaugų teikėjos ir prekybininkės sutartyje buvo nurodyta, kad į teikiamų paslaugų kainą PVM neįtrauktas ir kad, jeigu paslaugų teikimas būtų apmokestinamas PVM, su tuo susijusios išlaidos tektų prekybininkei, iii) paslaugų teikėja niekada nereikalauja ir nebegali reikalauti, kad prekybininkė sumokėtų jos mokėtiną papildomą PVM, ir iv) mokesčių administratorius negali arba nebegali (suėjus senaties terminui) reikalauti, kad paslaugų teikėja sumokėtų PVM, kuris turėjo būti sumokėtas, pagal direktyvą laikoma, kad faktiškai sumokėtą kainą sudaro grynoji mokėtina suma ir nuo jos apskaičiuotas PVM, todėl prekybininkė gali prašyti atskaityti pirkimo mokesį pagal direktyvos 168 straipsnio a punktą kaip PVM, kuris buvo faktiškai „sumokėtas“ už tokias suteiktas paslaugas?
- 2) Arba ar šiomis aplinkybėmis prekybininkė gali prašyti atskaityti pirkimo mokesį pagal direktyvos 168 straipsnio a punktą kaip PVM, kuris buvo „mokėtinas“ už tokias suteiktas paslaugas?
- 3) Ar tuo atveju, kai mokesčių administratorius, paslaugų teikėja ir prekybininkė, kuri yra apmokestinamasis asmuo, klaidingai aiškina Europos PVM srities teisės aktus ir teikiamas paslaugas, kurios yra apmokestinamos standartiniu tarifu, laiko neapmokestinamomis PVM ir todėl prekybininkė negali mokesčių administratoriui pateikti direktyvos 226 straipsnio 9 ir 10 punktų reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros, susijusios su jai suteiktomis paslaugomis, prekybininkė turi teisę prašyti taikyti pirkimo mokesčio atskaitą pagal direktyvos 168 straipsnio a punktą?
- 4) Ar atsakant į 1–3 klausimus:
  - a) svarbu išsiaiškinti, ar paslaugų teikėja, siekdama pasipriešinti mokesčių administratoriaus mėginimams pateikti pranešimą apie mokėtiną sumą, atitinkančią PVM už suteiktas paslaugas, galėtų remtis gynybos

argumentais, grindžiamais teisėtais lūkesčiais arba kitais pagrindais ir kylančiais iš nacionalinės arba Sąjungos teisės;

b) svarbu, kad prekybininkė tuo pat metu kaip ir mokesčių administratorius bei paslaugų teikėja būtų žinojusi, kad paslaugų teikimas iš tiesų nėra neapmokestinamas, arba būtų galėjusi tai sužinoti taip pat kaip ir jie ir būtų galėjusi pasisiūlyti sumokėti PVM, kuris buvo mokėtinas už teikiamas paslaugas (apskaičiuotas atsižvelgiant į teikiamų paslaugų komercinę kainą), kad jį būtų galima perduoti mokesčių administratoriui, tačiau to nepadarė? (**orig. p. 16**)

<...>

### *Ivadas*

1. Ši byla susijusi su prekybininkės (šioje byloje – *Zipvit*) teise atskaityti pirkimo PVM, kurį ji turi sumokėti arba yra sumokėjusi už paslaugų teikėjos (šioje byloje – *Royal Mail*) jai teikiamas paslaugas tiek, kiek tokios paslaugos naudojamos pačiai prekybininkei tiekiant prekes arba teikiant paslaugas galutiniam vartotojui. Ginčas kilo specifinėmis aplinkybėmis.
2. Paslaugų teikėjos ir prekybininkės sudarytos paslaugų teikimo sutarties bendrosiose sąlygose buvo nustatyta, kad prekybininkė už teikiamas paslaugas turėtų sumokėti komercinę kainą su tokia PVM (jeigu jis taikomas) suma, kuri turėtų būti apskaičiuota už paslaugų teikimą. Kaip vėliau nusprendė Teisingumo Teismas, iš tiesų turėjo būti laikoma, kad paslaugų teikimas yra apmokestinamas standartiniu PVM tarifu, todėl prekybininkei turėjo būti skaičiuojamas PVM kaip teikiamų paslaugų komercinės kainos tam tikra procentinė dalis. Tačiau tuo metu, kai buvo teikiamos paslaugos, paslaugų teikėja ir prekybininkė, veikdamos sąžiningai, abi klaidingai suprato, kad paslaugų teikimas neapmokestinamas PVM, todėl prekybininkei buvo nurodyta sumokėti ir ji sumokėjo tik sumą, lygią suteiktų paslaugų komercinei kainai. Už aptariamą paslaugas išrašytose sąskaitose faktūrose buvo nurodyta, kad šios paslaugos neapmokestinamos, todėl nebuvo priskaičiuota už jas mokėtino PVM.
3. Mokesčių administratorius (*Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners*, toliau – HMRC), veikdamas sąžiningai, padarė tą pačią klaidą. HMRC per neapsižiūrėjimą prisidėjo prie šalių apsirikimo, nes jis pateikė mokesčių išaiškinimą, kuriame buvo nurodyta tokia pat informacija.
4. Dėl šios klaidos prekybininkė sumokėjo tik kiekvienos suteiktos paslaugos komercinę kainą atitinkančias sumas ir dabar mažai tikėtina, kad ją galima priversti sumokėti arba kad ji sumokės papildomą sumą, atitinkančią nuo visos kainos apskaičiuotą PVM (t. y. komercinę kainą ir nuo jos mokėtiną PVM), kuris turėjo būti apskaičiuotas ir sumokėtas už tokį paslaugų teikimą. Be to, paslaugų teikėja HMRC nedeklaravo PVM, mokėtino arba sumokėto už tokias suteiktas

paslaugas, ir mažai tikėtina, kad dabar ją galima priversti deklaruoti arba kad ji HMRC deklaruos tokį PVM. (orig. p. 2)

5. Nepaisydama to, prekybininkė dabar tvirtina, kad pagal Pagrindinės PVM direktyvos (Tarybos direktyva 2006/112/EB, toliau – direktyva) 168 straipsnio a punktą ji turi teisę HMRC prašyti kaip pirkimo PVM atskaityti už aptariamą paslaugų teikimą mokėtiną PVM arba PVM, kuris pagal įstatymą laikomas įskaičiuotu į paslaugų teikėjos už kiekvieną teikiamą paslaugą nustatytą kainą (taigi, jis pagal įstatymą laikomas PVM, faktiškai sumokėtu už tokį paslaugų teikimą, kai prekybininkė sumokėjo, šalių manymu, teikiamų paslaugų komercinę kainą). Atsižvelgdamas į tai, HMRC teigia, kad šios bylos aplinkybėmis tinkamai aiškinant direktyvą: 1) už aptariamą teiktą paslaugas nėra mokėtinas arba sumokėtas PVM, todėl negalima prašyti gražinti su jomis susijusio pirkimo mokesčio ir (arba) 2) sąskaitose faktūrose, susijusiose su aptariamomis paslaugomis, nebuvo nurodyta, kad už paslaugas mokėtinas PVM, o kadangi prekybininkei niekada nebuvo išrašyta sąskaitų faktūrų, kuriuose būtų nurodytas mokėtinas PVM ir jo suma pagal direktyvos 226 straipsnio 9 ir 10 punktus, dar ir dėl šios priežasties prekybininkė neturi teisės susigražinti su paslaugų teikimu susijusio pirkimo mokesčio. Dėl pirmojo teiginio prekybininkė atsikerta, kad turi būti laikoma, jog PVM yra sumokėtas kaip kainos dalis (arba toks, koks yra mokėtinas), o dėl antrojo teiginio – kad dabar žinomos visos svarbios aplinkybės ir ji gali kitomis priemonėmis įrodyti PVM sumą, mokėtiną arba sumokėtą už kiekvieną suteiktą paslaugą.
6. Sumas, kurių *Zipvit* (prekybininkė) reikalauja kaip pirkimo PVM už atitinkamas suteiktas paslaugas, sudaro 415 746 GBP ir palūkanos. Ši byla yra bandomoji byla dėl *Royal Mail* (paslaugų teikėjos) teikiamų paslaugų, kurias teikiant buvo padaryta ta pati klaida. Pagal teismui pateiktus duomenis reikalavimų HMRC bendra vertė siekia apie 500 mln.–1 mlrd. GBP.

#### *Faktinės aplinkybės*

7. *Royal Mail* yra Jungtinės Karalystės viešoji pašto tarnyba. Direktyvos 132 straipsnio 1 dalies a punkte (ir prieš tai galiojusiose atitinkamose nuostatose) nustatyta, kad valstybės narės turi neapmokestinti „paslaugų, išskyrus keleivių gabenimo ir telekomunikacijų paslaugas, teikimo ir su tuo susijusių prekių tiekimo, kai šį tiekimą ir teikimą vykdo viešojo pašto tarnybos“. Kai JK parlamentas ir HMRC įgyvendino šią nuostatą, jie ją aiškino taip, kad ji apima visas *Royal Mail* teikiamas paslaugas. Į įgyvendinimo nacionalinės teisės aktą, *Vallue Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – VATA), buvo įtraukta su tuo susijusi nuostata (9 priedo 3 grupės 1 punktas) ir HMRC paskelbė su tuo susijusias gaires.
8. *Zipvit* užsiima vitaminų ir mineralų užsakomąja prekyba paštu ir ji naudojosi *Royal Mail* paslaugomis. 2006 m. sausio 1 d. – 2010 m. kovo 31 d. laikotarpiu *Royal Mail Zipvit* suteikė įvairių verslo klientams skirtų pašto paslaugų pagal sutartis, kurių sąlygos buvo individualiai suderėtos su *Zipvit*. Ši byla susijusi su

vienos iš tokių paslaugų, *Royal Mail* „multimedia®“ paslaugos (toliau – paslaugos), teikimu. (**orig. p. 3**)

9. Į sutartį, pagal kurią *Royal Mail* teikė paslaugas, buvo įtrauktos atitinkamos *Royal Mail* bendrosios paslaugų teikimo sąlygos, pagal kurias visi pašto mokesčiai, kuriuos, kaip nurodyta, turi mokėti klientė (t. y. *Zipvit*), yra nurodyti be PVM, kad klientė „moka visą PVM, mokėtiną už pašto paslaugas, ir kitus atitinkamo tarifo mokesčius“ ir kad „PVM apskaičiuojamas ir mokamas [nuo paslaugų komercinės kainos]“. Taigi, jeigu paslaugų teikimas buvo apmokestinamas PVM, visą už tokį paslaugų teikimą pagal sutartį *Zipvit* mokėtiną kainą sudarė komercinė kaina ir PVM.
10. Vis dėlto, atsižvelgiant į nacionalinės teisės aktus ir gaires, taip pat remiantis bendru klaidingu įsitikinimu, kad paslaugos neapmokestinamos PVM, *Royal Mail Zipvit* už paslaugas išrašytos sąskaitos faktūros buvo pažymėtos raide „E“ (angl. „exempt“ (neapmokestinama)), jose nebuvo nurodyta mokėtiną PVM atitinkanti suma ir *Zipvit* buvo nurodyta sumokėti tik paslaugų komercinę kainą. *Zipvit Royal Mail* tinkamai sumokėjo sąskaitose faktūrose nurodytas sumas. Paslaugų teikimo metu *Zipvit* nesiekė susigrąžinti su jomis susijusio pirkimo PVM.
11. Kadangi, *Royal Mail* manymu, paslaugos nebuvo apmokestinamos, ir kadangi ji sąskaitose faktūrose nebuvo nurodžiusi mokėtino PVM, ji HMRC nedeklaravo jokių sumų, susijusių su už paslaugų teikimą mokėtinu PVM. HMRC taip pat manė, kad šios paslaugos neapmokestinamos, ir nesitikėjo, kad *Royal Mail* jam mokės tokias sumas bei nereikalavo to daryti.
12. Tai tęsėsi keletą metų, kol buvo priimtas 2009 m. balandžio 23 d. Teisingumo Teismo sprendimas *TNT Post*, C-357/07, EU:C:2009:248; <...>. Teisingumo Teismas nusprendė, kad numatytas pašto paslaugų neapmokestinimas taikomas tik paslaugų teikimui, kurį vykdo viešosios pašto tarnybos kaip tokių paslaugų teikėjos, ir netaikomas paslaugų teikimui, kurio sąlygos yra suderėtos individualiai.
13. Atsižvelgiant į šį Teisingumo Teismo pateiktą direktyvos ir prieš ją galiojusių teisės nuostatų išaiškinimą, laikotarpiu, kai klostėsi šios bylos aplinkybės, turėjo būti laikoma, kad šioje byloje aptariamoms paslaugoms yra apmokestinamos standartiniu tarifu. *Royal Mail* už prekių tiekimą *Zipvit* turėjo skaičiuoti visą kainą, lygią komercinei kainai ir atitinkamo tarifo PVM, o *Royal Mail* turėjo HMRC deklaruoti PVM. Vis dėlto iš tiesų *Zipvit* nebuvo skaičiuojamas toks PVM ir ji jo nemokėjo, o *Royal Mail* HMRC nedeklaravo sumos, atitinkančios su paslaugomis susijusį PVM. (**orig. p. 4**)
14. Atsižvelgdama į Sprendimą *TNT Post*, *Zipvit* HMRC pateikė du prašymus taikyti su paslaugomis susijusio pirkimo PVM atskaitą <...>: i) 2009 m. rugsėjo 15 d. – dėl 382 599 GBP sumos su palūkanomis, susijusios su „pirkimo mokesčiu, sumokėtu nuo ketvirčio, pasibaigusio 2006 m. kovo 31 d. (mokėtinu po 2006 m. balandžio 1 d.), iki ketvirčio, pasibaigusio 2009 m. birželio 30 d., ir ii) 2010 m.

- balandžio 8 d. – dėl 33 147 GBP sumos, susijusios su laikotarpiais iki 2009 m. gruodžio mėn. ir 2010 m. kovo mėn. Šiuose prašymuose nurodytos sumos buvo apskaičiuotos atsižvelgiant į tai, kad turi būti laikoma, jog į kainas, kurios buvo faktiškai sumokėtos už suteiktas paslaugas, buvo įtrauktas PVM.
15. Tuo tarpu HMRC teikė *Royal Mail* užklausas, siekdamas konkrečiai išsiaiškinti, kurioms iš jos teikiamų paslaugų turi įtakos Sprendimas *TNT Post*.
  16. HMRC atmetė *Zipvit* prašymus 2010 m. gegužės 12 d. raštu. Savo sprendimą jis grindė tuo, kad pagal sutartį *Zipvit* privalėjo mokėti PVM nuo paslaugų komercinės kainos, tačiau atitinkamose sąskaitose faktūrose jai nebuvo priskaičiuotas PVM ir ji jo nesumokėjo. Atlikęs peržiūrą, HMRC tą sprendimą patvirtino 2010 m. liepos 2 d. raštu.
  17. Tuo metu *Limitation Act 1980* (1980 m. Senaties terminų įstatymas) 5 straipsnyje nustatytas šešerių metų terminas, per kurį *Royal Mail* galėjo pareikalauti jai sumokėti visos už suteiktas paslaugas mokėtinos kainos skirtumą (t. y. sumą, lygią už tokių paslaugų teikimą mokėtino PVM sumai, apskaičiuotą atsižvelgiant į paslaugų komercinę kainą), nebuvo pasibaigęs. Vis dėlto pareikšti reikalavimus visiems atitinkamiems *Royal Mail* klientams, kuriems turėjo įtakos Sprendimas *TNT Post*, įskaitant *Zipvit*, *Royal Mail* būtų buvę brangu ir jai būtų tapę administracine našta – ji nebuvo komerciniu požiūriu suinteresuota to daryti, todėl tokių reikalavimų nereikšė.
  18. Tuo metu HMRC nebuvo praleidęs VATA 73 straipsnio 6 dalyje ir 77 straipsnio 1 dalyje nustatytų terminų pateikti *Royal Mail* pranešimą apie už bent jau kai kurių paslaugų teikimą mokėtiną PVM. Vis dėlto HMRC laikėsi požiūrio, kad jis neturėtų teikti tokių pranešimų, nes tuo metu, kai klostėsi aptariamoms aplinkybėms, nacionalinėje teisėje, o būtent – VATA, buvo nustatyta, kad paslaugų teikimas neapmokestinamas, be to, *Royal Mail* iš *Zipvit* faktiškai nebuvo gavusi PVM, mokėtino už tų paslaugų teikimą. HMRC taip pat manė, kad jis buvo sukūręs įgyvendinamų teisėtų *Royal Mail* lūkesčių, kad pastaroji neprivalo surinkti ir deklaruoti PVM už paslaugas, todėl, jeigu būtų mėginama *Royal Mail* pateikti pranešimų apie už paslaugas mokėtiną PVM, ši turėtų tvirtų su tuo susijusių gynybos argumentų. **(orig. p. 5)**
  19. *Zipvit* apskundė HMRC peržiūrėtą sprendimą *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius)). Skundas buvo išnagrinėtas 2014 m. gegužės 14 ir 15 d. Iki to laiko baigėsi senaties terminas *Royal Mail* pagal sutartį pareikšti *Zipvit* reikalavimą sumokėti visos už didžiąją dalį suteiktų paslaugų mokėtinos kainos likusią dalį. HMRC taip pat iš esmės, o gal net apskritai, pavėlavo pateikti *Royal Mail* pranešimą apie mokėtiną mokestį <...> <...>.
  20. *First-tier Tribunal* (Pirmosios instancijos teismas) konstatavo, kad aptariamoms paslaugoms pagal Sąjungos teisę buvo apmokestinamos standartiniu tarifu, kaip nurodyta Sprendime *TNT Post*, ir kad nacionalinėje teisėje numatytas pašto

paslaugų neapmokestinimas galėtų ir turėtų būti aiškinamas taip pat, todėl iš tiesų turėtų būti laikoma, kad pagal nacionalinę teisę aptariamoms paslaugoms apmokestinamos standartiniu tarifu. Dabar dėl to ginčų nekyla.

21. *First-tier Tribunal* (Pirmosios instancijos teismas) atmetė *Zipvit* skundą 2014 m. liepos 3 d. sprendimu (<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>). Jis konstatavo, kad HMRC neturėjo teisės reikšti mokestinių reikalavimų *Royal Mail*, nes ši savo PVM deklaracijose nebuvo nurodžiusi jokio su jos teikiamomis paslaugomis susijusio PVM, nebuvo savanoriškai pranešusi apie nesumokėtą PVM, nebuvo pateikusi sąskaitos faktūros, kurioje būtų nurodytas mokėtinas PVM, ir HMRC nebuvo pranešusi apie *Royal Mail* prievolę mokėti PVM <...> (praleista: nuorodos į *First-tier Tribunal* (Pirmosios instancijos teismas) sprendimo punktus praleistos) Šiomis aplinkybėmis nebuvo *Royal Mail* „mokėtino ar sumokėto“ PVM už paslaugų teikimą, kaip tai suprantama pagal direktyvos 168 straipsnio a punktą <...> <...>. Klausimas, ar atsižvelgdama į viešosios teisės principus, įskaitant teisėtų lūkesčių principą, HMRC nebūtų galėjusi pateikti *Royal Mail* pranešimo apie mokėtiną mokestį, buvo paliktas nenagrinėtas kaip nebūtinas <...>. Bet kuriuo atveju, kadangi *Zipvit* nebuvo pateikta sąskaitų faktūrų už paslaugų teikimą, kuriose būtų nurodytas apskaičiuotas PVM, ji neturėjo teisės prašyti atskaityti tokį PVM kaip pirkimo mokestį <...>. *First-tier Tribunal* (Pirmosios instancijos teismas) padarė išvadą, kad, nors HMRC pagal nacionalinę teisę turi diskreciją vietoj sąskaitų faktūrų priimti alternatyvius PVM sumokėjimo įrodymus (pagal *Value Added Tax Regulations 1995* (1995 m. Pridėtinės vertės mokesčio taisyklės) (SI 1995/2518) 29 taisyklės 2 dalį), kurių jis nenagrinėjo priimtuose sprendimuose, tinkamai apsvaustęs, ar priimti alternatyvius įrodymus, HMRC būtų neišvengiamai ir teisingai nusprendęs, naudodamasis savo diskrecija, nepatenkinti *Zipvit* prašymo taikyti su paslaugomis susijusio PVM atskaitą <...>. Sprendžiant šį klausimą svarbi aplinkybė buvo tai, kad grąžinus *Zipvit* tariamai sumokėtą pirkimo PVM už suteiktas paslaugas ši nepagrįstai gautų pajamų <...>. Faktiškai *Zipvit* buvo sumokėjusi tik paslaugų komercinę kainą be jokio PVM, todėl už tokių paslaugų teikimą tariamai sumokėto PVM grąžinimas jai reikštų, kad ekonominiu požiūriu paslaugos jai būtų buvusios suteiktos už kainą, gerokai mažesnę nei jų tikroji komercinė vertė. <...>. (orig. p. 6)
22. *Zipvit* pateikė apeliacinį skundą. *Upper Tribunal (Tax Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų skyrius)) apeliacinį skundą atmetė <...>. (Praleista: praleista pastaba dėl *First-tier Tribunal* (Pirmosios instancijos teismas) ir *Upper Tribunal* (Aukštesnysis teismas) taikyto skirtingo aiškinimo klausimo, kurį išsprendė *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas).) Dabar neginčijama, kad „mokėtinas ar sumokėtas“ reiškia prekybininkės paslaugų teikėjai mokėtiną arba sumokėtą mokestį. *Upper Tribunal* (Aukštesnysis teismas) patvirtino *First-tier Tribunal* (Pirmosios instancijos teismas) sprendimą dėl sąskaitų faktūrų klausimo ir dėl klausimo, susijusio su naudojimu diskrecija pagal 29 taisyklės 2 dalį.
23. *Zipvit* apskundė šį sprendimą *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas). Tik *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas) galiausiai buvo visiškai išnagrinėtos faktinės

aplinkybės, susijusios su *Zipvit* įsipareigojimais pagal su *Royal Mail* sudarytą sutartį, ir buvo padarytos su tuo susijusios pirmiau išdėstytos faktinės išvados. Dabar dėl jų šalys nesiginčia.

24. *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas) atmetė *Zipvit* apeliacinį skundą (2018 m. birželio 29 d. sprendimu; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>). Išsamiai peržiūrėjęs Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su „mokėtino ar sumokėto“ mokesčio klausimu, kilusiu faktinėmis aplinkybėmis, susiklosčiusiomis dėl *Zipvit* sutartinių įsipareigojimų, *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas) padarė išvadą, kad situacija nebuvo *acte clair*. <...>. Vis dėlto *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas) padarė tokią pačią toliau nurodytą išvadą dėl sąskaitų faktūrų kaip ir žemesnių instancijų teismai <...>. Peržiūrėjęs Teisingumo Teismo jurisprudenciją, *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas) konstatavo, jog tam, kad *Zipvit* galėtų pasinaudoti teise į su paslaugomis susijusio pirkimo PVM atskaitą, būtina, kad ji galėtų pateikti direktyvos 226 straipsnio 9 ir 10 punktų reikalavimus atitinkančias PVM sąskaitas faktūras, rodančias, kad už paslaugų teikimą buvo priskaičiuotas PVM, arba papildomų įrodymų, kad *Royal Mail* sumokėjo HMRC atitinkamą mokestį, o *Zipvit* to padaryti negalėjo <...>. Kaip nurodyta toliau, *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas) pritarė žemesnių instancijų teismams dėl HMRC diskrecijos įgyvendinimo pagal 29 taisyklės 2 dalį klausimo <...>. Jeigu HMRC laikytų, kad *Zipvit* yra sumokėjusi pirkimo PVM už paslaugas, *Zipvit* nepagrįstai gautų pajamų <...>, nes naudojant viešąsias lėšas būtų faktiškai sumažinta komercinė kaina, kurią ji turėjo sumokėti už paslaugas, nors toks PVM nebuvo sumokėtas į valstybės biudžetą <...>. *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas) manymu, su sąskaitomis faktūromis susijęs klausimas yra *acte clair*, todėl Teisingumo Teismui nebūtina pateikti prašymo priimti prejudicinį sprendimą <...>.

*Supreme Court* (Aukščiausiasis Teismas) pateiktas kasacinis skundas

25. Dabar *Zipvit* pateikė kasacinį skundą šiam teismui. *Zipvit* tvirtina, kad teismas turėtų pritarti jos argumentams tiek dėl „mokėtino ar sumokėto“ PVM klausimo, tiek dėl sąskaitų faktūrų klausimo, įskaitant, kiek būtina, klausimą dėl HMRC naudojimosi diskrecija pagal 29 taisyklės 2 dalį. Iš klausęs visus šalių argumentus teismas nusprendė, kad nei „mokėtino ar sumokėto“ PVM klausimas, nei sąskaitų faktūrų klausimas negali būti laikomi *acte clair*, todėl Teisingumo Teismui reikėtų pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl šio sprendimo pabaigoje nurodytų klausimų. Šalių kasacinėje instancijoje išdėstytas pastabas galima apibendrinti taip, kaip nurodyta toliau. (orig. p. 7)

1) „Mokėtino ar sumokėto“ PVM klausimas

26. Direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta, kad prekybininkas, kuris yra apmokestinamasis asmuo, turi teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti „mokėtiną ar sumokėtą PVM <...> už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“.



27. *Zipvit* teigia, kad šios bylos aplinkybėmis turi būti laikoma, jog kiekvienu atveju, kai (nors pagal sutartį ji turėjo prievolę papildomai sumokėti PVM) ji sumokėjo tik *Royal Mail* jai priskaičiuotą komercinę kainą, ji (*Zipvit*) sumokėjo PVM, nes turi būti laikoma, kad jis buvo įtrauktas į sumokėtą sumą. *Royal Mail* priskaičiuota ir *Zipvit* sumokėta suma turėtų būti laikoma visa kaina, kurią sudaro (mažesnė) apmokestinamoji vertė ir standartinio tarifo PVM, skaičiuojamas nuo apmokestinamosios vertės. Taigi, jeigu *Royal Mail* už paslaugas išrašytoje sąskaitoje faktūroje *Zipvit* nurodytų sumokėti 120 GBP, kaip paslaugų komercinę kainą, ir *Zipvit* sumokėtų tik šią sumą, net jeigu pagal sąskaitoje faktūroje pateiktus duomenis paslaugos būtų neapmokestinamos PVM, turėtų <...> būti laikoma, kad apmokestinamoji vertė (kaip tai suprantama pagal direktyvos 73 ir 78 straipsnius) yra tik 100 GBP, o likusieji 20 GBP (jeigu, tarkime, PVM tarifas yra 20 %) turėtų būti laikomi PVM, kurio *Zipvit* dabar turi teisę prašyti kaip pirkimo PVM, susijusio su jos klientams pristatytomis prekėmis arba suteiktomis paslaugomis. Šis į kiekvieną mokėjimą įskaičiuotas PVM elementas yra PVM, kuris buvo „sumokėtas“, kaip to reikalaujama, todėl jis patenka į 168 straipsnio a punkto taikymo sritį.
28. Ši teiginį *Zipvit* visų pirma grindžia direktyvos 73, 78 ir 90 straipsniais (kuriuos nacionalinėje teisėje atitinka VATA 19 straipsnio 2 dalis ir 26A straipsnis) bei 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimu *Tulică*, sujungtos bylos C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722.
29. Arba, net jeigu neturi būti laikoma, kad įskaičiuotas PVM, kurį nurodo *Zipvit*, yra „sumokėtas“, kaip tai suprantama pagal 168 straipsnio a punktą, turėtų būti laikoma, kad PVM yra „mokėtinas“, kaip tai suprantama pagal tą nuostatą, todėl, remdamasi šiuo pagrindu, *Zipvit* turi teisę prašyti jį atskaityti kaip pirkimo PVM.
30. Nors HMRC teigia, kad jis negali priversti *Royal Mail* jam deklaruoti PVM už jos *Zipvit* suteiktas paslaugas, taip yra dėl paties HMRC kaltės (dėl jo veiksmų, kuriais buvo sukurti teisėti lūkesčiai arba su kuriais susiję kiti gynybos argumentai, kuriais galėtų remtis *Royal Mail*, jeigu HMRC taikytų kokias nors priverstinio vykdymo priemones – tačiau nepripažįstama, kad yra tokių gynybos argumentų – arba dėl to, kad jis neskubėjo imtis priverstinio vykdymo priemonių ir dabar jas taikyti yra per vėlu), bet kuriuo atveju ši aplinkybė negali užkirsti kelio *Zipvit* remtis 168 straipsnio a punkte nustatyta teise į mokėtino ar sumokėto PVM atskaitą. (orig. p. 8)
31. Atsikirdamas į šias pastabas, HMRC teigia, kad atsižvelgiant į šios bylos aplinkybes direktyvoje nėra jokių nuostatų, pagal kurias būtų reikalaujama atgaline data perrašyti *Royal Mail* ir *Zipvit* sudarytus komercinius susitarimus, pagal kuriuos *Royal Mail* išrašytose sąskaitose faktūrose buvo nurodoma tik *Zipvit* už paslaugas mokėtina komercinė kaina ir *Zipvit* likdavo pagal sutartį įsipareigojusi sumokėti *Royal Mail* papildomą sumą kaip standartinio tarifo PVM nuo tos komercinės kainos (tai paaiškėjo tik priėmus Sprendimą *TNT Post*), arba pagal kurias būtų pateisinamas toks šių komercinių susitarimų perrašymas. Kaip paaiškėjo, *Royal Mail* neišrašinėdavo papildomų sąskaitų faktūrų dėl tokio PVM;

- jos negalima priversti išrašyti tokių papildomų sąskaitų faktūrų (o dabar, atsižvelgiant į nacionalinės teisės nuostatas, susijusias su sutartiniais reikalavimams taikomais senaties terminais, tai daryti per vėlu); ji HMRC nedeklaravo jokio už paslaugas mokėtino PVM (nei įskaičiuoto PVM nuo mažesnės tariamos *Zipvit* nurodytos komercinės kainos, nei nuo tikrosios komercinės kainos apskaičiuotino PVM) ir HMRC negalėjo imtis veiksmų, kad priverstų *Royal Mail* deklaruoti PVM už paslaugų teikimą (dėl su viešąja teise susijusių priežasčių, įskaitant *Royal Mail* teisėtų lūkesčių paisymą, arba dėl senaties).
32. HMRC teigimu, jeigu *Zipvit* būtų leista prašyti PVM, tariamai įskaičiuoto į jos *Royal Mail* sumokėtas sumas, tai reikštų visiškai teorinį nuo tikrovės atsietą įvykių pakeitimą – to nereikalaujama pagal jokiais direktyvos nuostatas. Kaip teisingai nustatė žemesnių instancijų teismai ir *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas), tai reikštų, kad *Zipvit* nepagrįstai gautų finansinių pajamų mokesčių mokėtojų sąskaita (be to, tai jai suteiktų pranašumą prieš jos verslo konkurentus), o tai negali būti pateisinta pagal direktyvą. Dėl to taip pat kiltų pasekmių, kurios pažeistų neutralumo principą, kuris yra esminis direktyvos požiūriu, nes pirkimo PVM, kurį *Zipvit* prašo atskaityti, niekada nebuvo sumokėtas į valstybės biudžetą ir *Royal Mail* nebūtų veikusi kaip mokesčių administratoriaus tarpininkė, kaip to reikalaujama norint įgyvendinti šį principą (šiuo požiūriu visų pirma remiantis 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 22 punktu ir 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *Minister Finansów*, C-319/12, EU:C:2013:778, 41–43 punktais).
33. HMRC teigia, kad šios bylos aplinkybės turi būti skiriamos nuo Sprendime *Tulică* išnagrinėtų aplinkybių. To sprendimo 37 punkte Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad jis nenagrinėjo tokio susitarimo, koks, kaip nustatyta, buvo sudarytas šioje byloje aptariamam atveju. Jurisprudencijoje nurodyta, kad tais atvejais, kai paslaugų teikėjo (*Royal Mail*) ir prekybininko (*Zipvit*) sudarytoje sutartyje nustatytas prekybininko įsipareigojimas sumokėti teikiamų paslaugų komercinę kainą ir papildomą sumą, atitinkančią PVM, mokėtiną nuo tokios komercinės kainos, pagal tinkamą direktyvos 168 straipsnio a punkto aiškinimą laikyti, kad PVM yra „sumokėtas“, galima tik tada, kai nuo komercinės kainos mokėtinas PVM yra faktiškai sumokėtas, o šioje byloje aptariamam atveju to nebuvo. Jurisprudencijoje taip pat nurodyta, kad PVM gali būti laikomas „mokėtinu“ tik jeigu yra vykdytinas reikalavimas jį surinkti iš *Zipvit* ir užtikrinti, kad jis būtų perduotas mokesčių administratoriui, o šioje byloje aptariamam atveju tokio reikalavimo nėra. (orig. p. 9) HMRC visų pirma remiasi 2012 m. kovo 29 d. Sprendimu *Véléclair*, C-414/10, EU:C:2012:183; 2018 m. kovo 21 d. Sprendimu *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2017:2040 ir 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimu *Biosafe-Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2017:249.
34. HMRC teigimu, atsižvelgiant į jurisprudenciją neatrodo, kad mokesčių administratoriaus veiksmai yra svarbi aplinkybė, į kurią reikėtų atsižvelgti taikant direktyvą tokioje byloje kaip ši. Paprastai, jeigu paslaugų teikėjas nėra pateikęs deklaracijos arba sąskaitų faktūrų, atitinkančių 226 straipsnio 9 ir 10 punktų

reikalavimus, mokesčių administratorius nežino, kokios paslaugos buvo suteiktos ir ar jis gali paslaugų teikėjui pateikti pranešimą apie mokėtinus mokesčius. Be to, bet kuriuo atveju HMRC nėra padaręs nieko, kas galėtų pateisinti toje jurisprudencijoje nurodytą Sąjungos teisės principų nesilaikymą. Kaip ir sprendimuose *Volkswagen* ir *Biosafe-Industria* aptartais atvejais nagrinėjama situacija susiklostė dėl paprasčiausios klaidos, kurią, veikdami sąžiningai, padarė visi – *Zipvit*, *Royal Mail* ir HMRC.

35. HMRC taip pat remiasi principu, pagal kurį neleidžiama nesimetriškai remtis direktyva, t. y. prekybininkei pasinaudoti nacionalinėje teisėje numatyta su teikiamomis paslaugomis susijusia išimtimi (tai iš tiesų neleidžiama pagal direktyvą) ir prašyti taikyti su tokiomis paslaugomis susijusio pirkimo PVM atskaitą. Šiuo klausimu HMRC visų pirma remiasi Sprendimu *MDDP*, C-319/12. Jis tvirtina, kad iš esmės *Zipvit* siekia ir pasinaudoti aplinkybe, kad pagal nacionalinę teisę šioje byloje aptariamas paslaugų teikimas klaidingai buvo laikomas neapmokestinamu, ir remdamasi direktyva prašyti taikyti su tokiu paslaugų teikimu susijusio pirkimo PVM atskaitą, pažeisdama tą principą. *Zipvit* tai neigia.

## 2) *Sąskaitų faktūrų klausimas*

36. *Zipvit* teigia, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją yra svarbus skirtumas tarp esminių reikalavimų, kurie turi būti įvykdyti tam, kad būtų galima teikti prašymą dėl pirkimo mokesčio (įskaitant nurodytus 168 straipsnio a punkte), ir formalių reikalavimų, kurie taikomi tokiam prašymui (įskaitant susijusius su PVM sąskaitos faktūros pateikimu pagal 226 straipsnio nuostatas). Esminiai reikalavimai taikomi griežtai, tačiau nukrypti nuo formalių reikalavimų leidžiama, jeigu prekybininkas gali pateikti alternatyvių įtikinamų sumokėto arba mokėtino PVM įrodymų. *Zipvit* visų pirma remiasi 2006 m. rugsėjo 15 d. Sprendimu *Barlis 06-Investmentos Imobiliarios e Turisticos*, C-516/14, EU:C:2016:690; 2017 m. spalio 19 d. Sprendimu *SC Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775 ir 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimu *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933. (orig. p. 10)
37. Šioje byloje *Zipvit* teigia pateikusi alternatyvių įtikinamų įrodymų dėl PVM, kuris buvo sumokėtas (įskaičiuoto PVM forma – *Zipvit* teigia, kad jis buvo įtrauktas į jos *Royal Mail* sumokėtą kainą) arba mokėtinas, nes, atsižvelgiant į Sprendimą *TNT Post*, tai galima nesunkiai suprasti iš sąskaitų faktūrų, kurias *Royal Mail* faktiškai siuntė *Zipvit*, kartu su sutarties nuostatomis dėl paslaugų, su kuriomis buvo susijusios tokios sąskaitos faktūros, teikimo. Įgyvendindamas 29 taisyklės 2 dalyje nustatytą diskreciją, HMRC negalėjo atsisakyti priimti *Zipvit* pateiktų alternatyvių įrodymų, kuriais ji grindė savo prašymą.
38. *Zipvit* tvirtina, kad sprendimai *Volkswagen* ir *Biosafe-Industria* nėra svarbūs sprendžiant sąskaitų faktūrų klausimą, nors HMRC nurodo priešingai. *Zipvit* teigimu, geresnis šiuose sprendimuose išdėstytų argumentų paaiškinimas yra toks, kad jais buvo siekiama užtikrinti, kad prekybininkui nebūtų užkirstas kelias praktiškai pasinaudoti teise prašyti taikyti pirkimo PVM atskaitą tais atvejais, kai

jį suklaidino gauta sąskaita faktūra, kurioje tariamai buvo nurodyta, jog už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą PVM nėra mokėtinas.

39. Šiuo klausimu HMRC nurodo, kad atsižvelgiant į direktyvoje nustatytą PVM surinkimo pagal neutralumo principą tvarką reikalaujama ypač daug reikšmės teikti 226 straipsnio 9 ir 10 punktuose nustatytiems reikalavimams pateikti sąskaitą faktūrą, kurioje nurodoma, kad už teikiamas paslaugas mokėtinas PVM, ir jo suma. Pagal PVM sistemą tam, kad ji būtų veiksminga, šiuos reikalavimus turi žinoti kelios šalys; o mokesčių administratoriui turi būti teikiamos sąskaitos faktūros, kuriose šie reikalavimai tinkamai vykdomi, kad jis galėtų stebėti padėtį ir užtikrinti, jog tiekėjas arba paslaugų teikėjas jam tinkamai deklaruotų priskaičiuotą PVM. Todėl, kaip teigia HMRC, pagrįsto prašymo dėl pirkimo mokesčio atskaitos pateikti negalima, jeigu nėra PVM sąskaitos faktūros, atitinkančios šiuos konkrečius reikalavimus.
40. HMRC pritaria *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas) išdėstytiems argumentams. Jis taip pat remiasi, be kita ko, generalinių advokatų išvadomis bylose *Volkswagen* ir *Biosafe-Industria* ir šiose bylose priimtais sprendimais, kurie, jo teigimu, patvirtina jo pareiškimą, kad pagrįstas prašymas taikyti su paslaugų teikimu susijusio pirkimo PVM atskaitą turėtų būti grindžiamas *Royal Mail* išrašyta PVM sąskaita faktūra, atitinkančia direktyvos 226 straipsnio 9 ir 10 punktus. *Zipvit* niekada neprašė, kad *Royal Mail* jai siųstų sąskaitas faktūras, kuriose būtų nurodytas nuo už teikiamas paslaugas priskaičiuotos komercinės kainos jos mokėtinas PVM, ir akivaizdu, kad ji neketino prašyti tokių sąskaitų faktūrų arba mokėti jose nurodyto PVM. Kadangi *Zipvit* negalėjo pateikti atitinkamų PVM sąskaitų faktūrų savo prašymui taikyti su paslaugomis susijusio pirkimo PVM atskaitą pagrįsti, šis prašymas turi būti atmestas. Sąjungos teisėje nėra jokių nuostatų, kuriomis remiantis būtų galima ginčyti žemesnių instancijų teismų ir *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas) išvadą dėl HMRC diskrecijos įgyvendinimo pagal 29 taisyklės 2 dalį. **(orig. p. 11)**
41. <...>. (praleista: praleisti išvardyti sprendimo priedai)

*Teisingumo Teismui teikiamas prašymas*

42. Šiomis aplinkybėmis teismas Teisingumo Teismui teikia tokius klausimus:  
(praleista: pateikti klausimai nurodyti pirmiau pateiktame priede) <...>  
**(orig. p. 12)**  
**<...> (orig. p. 1)**