

**Lieta C-156/20**

**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu**

**Iesniegšanas datums:**

2020. gada 6. aprīlis

**Iesniedzējtiesa:**

*Supreme Court of the United Kingdom*

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2020. gada 1. aprīlis

**Prasītāja:**

*Zipvit Ltd*

**Atbildētājs:**

*The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*

[..]

**SPRIEDUMS**

***Zipvit Ltd (prasītāja) pret Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (atbildētājs)***

[..] [oriģ. 1. lpp.]

***SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM (APVIENOTĀS  
KARALISTES AUGSTĀKĀ TIESA)***

2020. gada 1. aprīlī

[..]

**NOKLAUSĪJUSIES** prasītājas un atbildētājas pārstāvjus 2020. gada 29. un 30. janvārī,

**PIEŅEM ŠĀDU NOLĒMUMU:**

1. saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu uzdot Eiropas Savienības Tiesai šī nolēmuma pielikumā norādītos jautājumus prejudiciāla nolēmuma sniegšanai;
2. atlikt lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu. [oriģ. 14. lpp.]

Sekretārs

2020. gada 1. aprīlī

### **PIELIKUMS [oriģ. 15. lpp.]**

#### **UZDOTIE JAUTĀJUMI**

- 1) Ja (i) nodokļu iestāde, pakalpojumu sniedzējs un komersants, kas ir nodokļa maksātājs, nepareizi interpretē Eiropas Savienības tiesību normas PVN jomā un tādu pakalpojumu sniegšanu, kura ir apliekama ar nodokli pēc parastās likmes, uzskata par tādu, kura ir atbrīvota no PVN, (ii) starp pakalpojumu sniedzēju un komersantu noslēgtajā līgumā bija paredzēts, ka cenā par pakalpojumiem nav ietverts PVN un tajā bija noteikts, ka, ja PVN ir jāmaksā, tā izmaksas ir jāsedz komersantam, (iii) pakalpojumu sniedzējs nekad nav prasījis un vairs nevar prasīt papildu PVN, kas ir jāmaksā komersantam, un (iv) nodokļu iestāde nevar vai (noilguma iedarbības dēļ) vairs nevar prasīt no pakalpojumu sniedzēja PVN, kas būtu bijis jāsamaksā, vai Direktīva [2006/112] rada tādas sekas, ka faktiski samaksātā cena ir gan neto maksājamā summa, gan arī tai uzrēķinātais PVN, kā rezultātā komersants var prasīt atskaitīt priekšnodokli atbilstoši Direktīvas [2006/112] 168. panta a) punktam kā PVN, kas faktiski ir “samaksāts” saistībā ar šo pakalpojumu sniegšanu?
- 2) Alternatīvi, vai komersants šajos apstākļos var prasīt atskaitīt priekšnodokli atbilstoši Direktīvas [2006/112] 168. panta a) punktam kā PVN, kas bija “maksājams” saistībā ar šo pakalpojumu sniegšanu?
- 3) Ja nodokļu iestāde, pakalpojumu sniedzējs un komersants, kas ir nodokļu maksātājs, nepareizi interpretē Eiropas tiesību normas PVN jomā un tādu pakalpojumu sniegšanu, kura ir apliekama ar nodokli pēc parastās likmes, uzskata par tādu, kura ir atbrīvota no PVN, kā rezultātā komersants saistībā ar tam sniegtajiem pakalpojumiem nevar sniegt nodokļu iestādei PVN rēķinu, kas būtu atbilstošs Direktīvas [2006/112] 226. panta 9) un 10) punktam, vai komersantam ir tiesības prasīt veikt priekšnodokļa atskaitīšanu atbilstoši Direktīvas [2006/112] 168. panta a) punktam?
- 4) Vai, atbildot uz no 1) līdz 3) jautājumam,
  - a) ir nozīmīgi pārbaudīt, vai pakalpojumu sniedzējam būtu pieejama aizstāvība, kas ir balstīta uz tiesisko paļāvību vai jebkuru citu līdzekli un kas izriet no valsts tiesībām vai ES tiesībām, pret jebkuru nodokļu iestādes

mēģinājumu sniegt paziņojumu par nodokli, ar kuru tam tiktu uzlikts pienākums samaksāt PVN summu par sniegtajiem pakalpojumiem?

b) ir nozīme tam, ka komersants vienlaikus ar nodokļu iestādi un pakalpojumu sniedzēju zināja, ka pakalpojumu sniegšana faktiski nav atbrīvota no PVN, vai tam ir bijušas tādas pašas iespējas to uzzināt kā nodokļu iestādei un pakalpojumu sniedzējam, un tas ir varējis ierosināt samaksāt saistībā ar pakalpojumu sniegšanu maksājamo PVN (kas ir aprēķināts, atsaucoties uz pakalpojumu sniegšanas komerciālo cenu), lai PVN tiktu nodots nodokļu iestādei, bet to nav izdarījis? [oriģ. 16. lpp.]

[..]

### A.I. Ievads

1. Šī lieta ir saistīta ar komersanta (šajā gadījumā – *Zipvit*) tiesībām atskaitīt PVN priekšnodokli, kas ir maksājams vai ko tas ir samaksājis par šim komersantam pakalpojumu sniedzēja (šajā gadījumā – *Royal Mail*) sniegtiem pakalpojumiem, ciktāl komersants ir izmantojis šo pakalpojumu sniegšanu, lai pašam sniegtu pakalpojumus gala patērētājam. Jautājums rodas īpašu apstākļu kopumā.
2. Vispārējos noteikumos, kas reglamentē pakalpojumu sniegšanas līgumu starp pakalpojumu sniedzēju un komersantu, bija paredzēts, ka komersantam ir jāmaksā pakalpojuma komerciālā cena, kas ir palielināta par PVN summu (ja tas ir piemērojams), kura ir maksājama saistībā ar pakalpojumiem. Kā tas ir noteikts vēlākā Tiesas spriedumā, pakalpojumu sniegšana faktiski būtu bijusi jāaplūko kā tāda, kam ir piemērojama parastā PVN likme, līdz ar to komersantam būtu bijis jāuzrēķina PVN kā sniegto pakalpojumu komerciālās cenas attiecīgais procentuālais lielums. Tomēr pakalpojumu sniegšanas brīdī gan pakalpojumu sniedzējs, gan komersants, būdami labā ticībā un, pamatojoties uz kopīgu kļūdu, izprata to tā, ka pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN, līdz ar to no komersanta tika pieprasīta un tas ir samaksājis tikai summu, kas atbilst komerciālai cenai par pakalpojumu sniegšanu. Rēķinos par attiecīgajiem pakalpojumiem pakalpojumu sniegšana tika norādīta kā atbrīvota no nodokļa un līdz ar to tika paredzēts, ka par to nav jāmaksā PVN.
3. Nodokļu iestāde (*Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners* [Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests], turpmāk tekstā – “*HMRC*”) labā ticībā pieļāva to pašu kļūdu. *HMRC* netīši veicināja lietas dalībnieku kļūdu, sniedzot norādījumus par nodokli ar tāda paša rakstura paziņojumiem.
4. Kļūdas rezultātā komersants samaksāja tikai summas, kas atbilst komerciālai cenai par katru pakalpojumu sniegšanu, un vairs nav sagaidāms, ka tam varētu likt samaksāt vai ka tas samaksās kopējās cenas (t.i., komerciālās cenas, kā arī saistībā ar to maksājamā PVN) PVN daļai atbilstošo papildsummu, kas ir bijusi maksājama un kas būtu bijusi jāmaksā par šādu pakalpojumu sniegšanu. Tāpat pakalpojumu sniedzējs nav deklarējis *HMRS* PVN, kas ir maksājams vai

samaksāts saistībā ar šādu pakalpojumu sniegšanu, un nav sagaidāms, ka tam var likt deklarēt vai ka tas deklarēs *HMRS* šo PVN. [oriģ. 2. lpp.]

5. Tomēr komersants apgalvo, ka saskaņā ar PVN pamata direktīvas (Padomes Direktīva 2006/112/EK, turpmāk tekstā – “Direktīva”) 168. panta a) punktu tam esot tiesības izvirzīt pret *HMRC* prasījumu atskaitīt kā priekšnodokli PVN, kas ir maksājams saistībā ar attiecīgo pakalpojumu sniegšanu, vai PVN elementu, kas saskaņā ar likumu ir uzskatāms par iekļautu pakalpojumu sniedzēja par katru pakalpojumu sniegšanu norādītajā cenā (un tātad saskaņā ar likumu tiek uzskatīts par PVN, kas ir faktiski samaksāts par šādu pakalpojumu sniegšanu, kad komersants ir samaksājis summu, kuru puses ir uzskatījušas par komerciālo cenu par pakalpojumu sniegšanu). Pret šo argumentu *HMRC* iebilst, ka šīs lietas apstākļos, pareizi interpretējot Direktīvu: (1) par attiecīgajiem pakalpojumiem neesot maksājams vai samaksāts PVN, kā rezultātā saistībā ar tiem nevar izvirzīt prasījumu par priekšnodokļa atmaksu, un/vai (2) rēķinos par attiecīgajiem pakalpojumiem neesot norādīts, ka saistībā ar šiem pakalpojumiem ir jāmaksā PVN, un tā kā komersantam nevienā brīdī nebija rēķinu, kuros būtu norādīts, ka PVN ir iekasējams, un tā summa, kā ir paredzēts Direktīvas 226. panta 9) un 10) punktā, komersantam neesot tiesību atgūt priekšnodokli saistībā ar pakalpojumu sniegšanu. Par (1) punktu komersants atbild, ka PVN esot jāuzskata par tādu, kas ir samaksāts (vai maksājams) kā daļa no cenas, un par (2) punktu, ka visi atbilstošie fakti esot zināmi un ka tas varot ar citiem līdzekļiem pierādīt saistībā ar katru pakalpojumu sniegšanu maksājamā vai samaksātā PVN summu.
6. Summas, ko *Zipvit* [komersants] pieprasa kā PVN priekšnodokli par attiecīgajiem pakalpojumiem, ir 415,746 GBP, pieskaitot procentus. Šī tiesvedība ir parauglieta attiecībā uz *Royal Mail* [pakalpojumu sniedzējs] sniegtajiem pakalpojumiem, kur ir pielauta tāda pati kļūda. Prasījumu pret *HMRC*, ko izskata Augstākā tiesa, apmērs atbilstoši aplēsēm ir no aptuveni 500 miljoniem līdz 1 miljardam GBP.

#### A.2. Faktiskie apstākļi

7. *Royal Mail* ir Apvienotās Karalistes valsts pasta dienests. Direktīvas 132. panta 1. punkta a) apakšpunktā (un līdzvērtīgos iepriekšējos noteikumos) ir paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa “pakalpojumus, ko sniedz valsts pasta dienesti, izņemot pasažieru pārvadājumus un telekomunikāciju pakalpojumus, kā arī ar tiem saistītu preču piegādi”. Īstenojot šo tiesību normu, [Apvienotās Karalistes] Parlaments un *HMRC* to interpretēja kā tādu, kas attiecas uz visiem *Royal Mail* sniegtajiem pasta pakalpojumiem. Valsts īstenošanas tiesību aktos, proti, *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada Likumā par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – “VATA”], šim nolūkam tika ietverta tiesību norma (9. pielikuma 3. grupas 1. punkts) un nodokļu administrācija izdeva šāda veida vadlīnijas.
8. *Zipvit* nodarbojas ar vitamīnu un minerālvielu piegādi pa pastu un izmantoja *Royal Mail* pakalpojumus. Laikposmā no 2006. gada 1. janvāra līdz 2010. gada 31. martam *Royal Mail* sniedza *Zipvit* noteiktu skaitu komerciālo pasta pakalpojumu saistībā ar līgumiem, vienošanās par kuriem ar *Zipvit* bija panākta

atsevišķi. Šī tiesvedība attiecas uz vienu no šādiem pakalpojumiem sniegšanu, proti, *Royal Mail* “multimedia®” pakalpojumu (turpmāk tekstā – “pakalpojumi”). [oriģ. 3. lpp.]

9. Līgums, saskaņā ar kuru *Royal Mail* sniedza pakalpojumus, ietvēra attiecīgos *Royal Mail* vispārējos darījumu noteikumus, kuros bija paredzēts, ka visi pasta pakalpojumi, kuri ir norādīti kā tādi, atlīdzību par kuriem maksā saņēmējs (proti, *Zipvit*), neietver PVN, ka saņēmējs “maksā jebkādu PVN, kas ir jāmaksā par pasta pakalpojumiem, un citus maksājumus pēc atbilstošas likmes”, un ka “PVN tiek aprēķināts un maksāts atbilstoši [pakalpojumu komerciālajai cenai]”. Tādējādi, ciktāl par pakalpojumu sniegšanu bija jāmaksā PVN, kopējā cena, kas *Zipvit* saskaņā ar līgumu bija jāmaksā par šo pakalpojumu saskaņu, bija komerciālā cena, kurai ir pieskaitīts PVN elements.
10. Tomēr, pamatojoties uz valsts tiesisko regulējumu un vadlīnijām, kā arī uz kopīgo kļūdaino viedokli, saskaņā ar kuru pakalpojumi esot atbrīvoti no PVN, *Royal Mail Zipvit* izdotajos rēķinos par pakalpojumiem bija ietverta norāde “E”, kas nozīmē “atbrīvoti”, tajos nebija norādīta nekāda maksājamā PVN summa un *Zipvit* bija jāmaksā tikai komerciālā cena par pakalpojumiem. *Zipvit* pienācīgi maksāja *Royal Mail* rēķinos norādītās summas. Pakalpojumu sniegšanas laikā *Zipvit* neizvirzīja nevienu prasījumu par samaksātā PVN priekšnodokļa atgūšanu saistībā ar pakalpojumiem.
11. Tā kā *Royal Mail* bija sapratusi, ka pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa, un ievērojot, ka tā savos rēķinos nepieprasīja nekādus PVN maksājumus, tā nedeklarēja *HMRC* nekādas ar PVN saistītas summas attiecībā uz pakalpojumiem. Līdzīgi, *HMRC* uzskatīja, ka pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa, un nesagaidīja un nepieprasīja, lai *Royal Mail* deklarētu tos saistībā ar šādām summām.
12. Šāda situācija pastāvēja vairākus gadus līdz Tiesas 2009. gada 23. aprīļa spriedumam [*TNT Post*], C-357/07, EU:C:2009:248; [..]. Tiesa nosprieda, ka pasta pakalpojumu atbrīvojums ir piemērojams tikai pakalpojumiem, ko sniedz valsts pasta dienesti, kas rīkojas kā tādi, un tas nav piemērojams tādu pakalpojumu sniegšanai, par kuru noteikumiem ir notikusi atsevišķa vienošanās.
13. Pamatojoties uz šo Tiesas sniegto Direktīvas un tās priekšteces interpretāciju, attiecīgie pakalpojumi šajā tiesvedībā atbilstošajā laikposmā būtu bijis jāuzskata par tādiem, kuriem ir piemērojama parastā likme. *Royal Mail* būtu bijis jāiekasē no *Zipvit* kopējā cena par pakalpojumu sniegšanu, kas atbilst komerciālajai cenai, tai pieskaitot PVN saskaņā ar piemērojamo likmi, un *Royal Mail* būtu bijis jādeklarē *HMRC* šī PVN daļa. Tomēr esošajā situācijā šis PVN elements no *Zipvit* netika iekasēts un tā to nesamaksāja, un *Royal Mail* nedeklarēja *HMRC* nekādas summas, kas atbilstu PVN attiecībā uz pakalpojumiem. [oriģ. 4. lpp.]
14. Ņemot vērā spriedumu *TNT Post*, *Zipvit* izvirzīja divus prasījumus pret *HMRC* par priekšnodokļa atskaitījumu saistībā ar šiem pakalpojumiem [..]: (i) 2009. gada 15. septembrī – par summu 382 599 GBP, kā arī procentiem, attiecībā uz



“priekšnodokli, kas ir samaksāts no ceturkšņa, kurš beidzās 2006. gada 31. martā (maksājams pēc 2006. gada 1. aprīļa), līdz ceturksnim, kas beidzās 2009. gada 30. jūnijā”, un (ii) 2010. gada 8. aprīlī – par summu 33 147 GBP attiecībā uz laikposmu no 2009. gada decembra līdz 2010. gada martam. Šie prasījumi tika aprēķināti, pamatojoties uz to, ka par pakalpojumiem faktiski samaksātās cenas esot jāuzskata par tādām, kas ir ietvērušas PVN daļu.

15. Pa to laiku *HMRC* veica izmeklēšanu *Royal Mail*, lai precīzi noteiktu, kurus no tās pakalpojumiem skar spriedums *TNT Post*.
16. Ar 2010. gada 12. maija vēstuli *HMRC* noraidīja *Zipvit* prasījumus. Pamats tam bija tas, ka *Zipvit* esot bijis līgumisks pienākums maksāt PVN saistībā ar pakalpojumu komerciālo cenu, bet attiecīgajos rēķinos tai neesot ticis norādīts PVN un tā neesot samaksājusi šo PVN daļu. Pēc pārskatīšanas *HMRC* apstiprināja šo lēmumu ar 2010. gada 2. jūlija vēstuli.
17. Tajā brīdī *Limitation Act 1980* [1980. gada Likuma par noilgumu] 5. pantā paredzētais valsts sešu gadu noilguma termiņš attiecībā uz *Royal Mail* līgumisko prasījumu pieprasīt kopējās cenas atlikumu, kas tai ir maksājams saistībā ar pakalpojumu sniegšanu (t.i., summu, kas atbilst PVN summai, kura ir maksājama par pakalpojumu sniegšanu un kas ir aprēķināta, pamatojoties uz pakalpojumu komerciālo cenu), nebija beidzies. Tomēr prasījumu izteikšana pret visiem atbilstošajiem *Royal Mail* klientiem, uz kuriem attiecas spriedums lietā *TNT Post*, tostarp *Zipvit*, *Royal Mail* būtu dārgs un administratīvi apgrūtināošs process un tai nebija komerciālas intereses to darīt, līdz ar to tā neīstenoja šādus prasījumus.
18. Tajā brīdī *HMRC VATA* 73. panta 6. punktā un 77. panta 1. punktā noteiktajos termiņos varēja izsniegt nodokļa paziņojumus par PVN attiecībā uz *Royal Mail* vismaz par daļu no sniegtajiem pakalpojumiem. Tomēr *HMRC* uzskatīja, ka tam nevajadzētu izsniegt šādus paziņojumus, jo valsts tiesību aktos *VATA* formā attiecīgajā laikā bija paredzēts, ka pakalpojumu sniegšana ir atbrīvota no nodokļa, un turklāt *Royal Mail* faktiski nebija saņēmusi no *Zipvit* par šiem pakalpojumiem maksājamo PVN. Turklāt *HMRC* uzskatīja, ka tā bija radījuši *Royal Mail* īstenojamo tiesisko paļāvību, ka *Royal Mail* nebija pienākuma iekasēt un deklarēt PVN par pakalpojumiem, līdz ar to *Royal Mail* būtu laba aizstāvība pret jebkuru mēģinājumu izdot tai paziņojumus par PVN piemērošanu par šiem pakalpojumiem. [oriģ. 5. lpp.]
19. *Zipvit* pārsūdzēja šo *HMRC* lēmumu *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Administratīvajā pirmās instances tiesā (Nodokļu lietu palāta)]. Pārsūdzība tika izskatīta 2014. gada 14. un 15. maijā. Šajā brīdī līguma noilguma termiņš attiecībā uz *Royal Mail* līgumisko prasījumu pret *Zipvit* par kopējās saistībā ar pakalpojumu sniegšanu maksājāmās cenas atlikušās summas samaksu bija beidzies attiecībā uz lielāko daļu sniegto pakalpojumu. *HMRC* tāpat lielākoties, ja ne pilnībā, bija beidzies termiņš paziņojuma par nodokli pret *Royal Mail* izsniegšanai.

20. *First-tier Tribunal* uzskatīja, ka saskaņā ar Eiropas Savienības tiesībām pakalpojumi ir apliekami ar parasto likmi, kā tas ir norādīts spriedumā lietā *TNT Post*, un ka pasta pakalpojumu atbrīvojums no nodokļa valsts tiesībās var tikt un tas ir jāinterpretē tādā pašā veidā, līdz ar ko šie pakalpojumi saskaņā ar valsts tiesībām ir pamatoti jāuzskata par tādiem, uz kuriem attiecas parastā likme. Tas šobrīd netiek apstrīdēts.
21. *First-tier Tribunal* ar 2014. gada 3. jūlija spriedumu [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>] noraidīja *Zipvit* pārsūdzību. Tā uzskatīja, ka *HMRC* nevar izvīzīt īstenojamu nodokļu prasījumu pret *Royal Mail*, jo *Royal Mail* savās PVN deklarācijās nebija deklarējusi PVN par tās sniegtajiem pakalpojumiem, nebija brīvprātīgi paziņojusi par nesamaksāto PVN, nebija izsniegusi nevienu rēķinu, kurā būtu norādīts maksājamais PVN, un *HMRC* nebija uzskatījusi *Royal Mail* par tādu, kas būtu atbildīga par PVN samaksu [...]. [Omissis: atsauces uz *First-tier Tribunal* sprieduma punktiem, kas ir izlaisti]. Šajos apstākļos nebija *Royal Mail* saistībā ar pakalpojumu sniegšanu “maksājamā vai samaksātā” PVN Direktīvas 168. panta a) punkta izpratnē [...] [...]. Jautājums, vai saskaņā ar publisko tiesību principiem, tostarp tiesiskās palāvības principu, *HMRC* tiktu liegts izsniegt paziņojumu par nodokli attiecībā uz *Royal Mail*, netika izskatīts, uzskatot, ka tas nav būtisks konstatējumu veikšanai [...]. Katrā ziņā, tā kā *Zipvit* nebija derīgu nodokļu rēķinu attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu, kuros būtu norādīts PVN slogs, tai nebija tiesību uz šāda nodokļa kā priekšnodokļa atskaitīšanu [...]. Lai gan saskaņā ar valsts tiesībām *HMRC* ir rīcības brīvība nodokļu rēķina vietā pieņemt alternatīvus pierādījumus par PVN samaksu (saskaņā ar *Value Added Tax Regulations 1995* [1995. gada Noteikumu par pievienotās vērtības nodokli] (SI 1995/2518) 29. noteikuma 2. punktu, turpmāk tekstā – “29. noteikuma 2. punkts”), kurus *HMRC* savos lēmumos nav izskatījis, *First-tier Tribunal* uzskatīja, ka, pienācīgi izskatīdams jautājumu par to, vai ir jāpieņem alternatīvi pierādījumi, *HMRC*, īstenojot savu rīcības brīvību, būtu neizbēgami un pareizi nolēmis neapmierināt *Zipvit* prasījumu atskaitīt PVN priekšnodokli saistībā ar pakalpojumiem [...]. Svarīgs aspekts šajā ziņā bija tas, ka iedomātā PVN priekšnodokļa atmaksa *Zipvit* saistībā ar pakalpojumiem radītu *Zipvit* nepamatotu iedzīvošanos [...]. *Zipvit* faktiski samaksāja tikai pakalpojumu komerciālo cenu, kas neiekļāva nevienu PVN elementu, kā rezultātā iedomātā PVN elementa samaksa tai nozīmētu, ka ekonomiskajā ziņā tā būtu saņēmusi pakalpojumus par daudz mazāku summu nekā to patiesā komerciālā vērtība. [...]. [orig. 6. lpp.]
22. *Zipvit* spriedumu pārsūdzēja. *Upper Tribunal (Tax Chamber)* [Administratīvā virstiesā (Nodokļu palāta)] apelācijas sūdzību noraidīja. [...]. [Omissis: komentāri par interpretācijas atšķirībām starp *First-tier Tribunal* un *Upper Tribunal*, kas ir atrisinātas *Court of Appeal* [Apelācijas tiesā], ir izlaisti] Pašlaik nav nav strīda par to, ka “maksājams vai samaksāts” nozīmē komersanta pakalpojumu sniedzējam maksājamu vai samaksātu [nodokli]. *Upper Tribunal* apstiprināja *First-tier Tribunal* nolēmumu attiecībā uz rēķina jautājumu un jautājumu par rīcības brīvības īstenošanu atbilstoši 29. noteikuma 2. punktam.

23. *Zipvit* pārsūdzēja nolēmumu *Court of Appeal*. Tikai *Court of Appeal* ietvaros tika veikta pilnīga izmeklēšana par faktisko situāciju attiecībā uz *Zipvit* saistībām atbilstoši tās līgumam ar *Royal Mail* un šajā ziņā tika veiktas iepriekš norādīto faktu konstatācijas. Tās vairs netiek apstrīdētas.
24. Ar 2018. gada 29. jūnija spriedumu *Court of Appeal* noraidīja *Zipvit* celto pārsūdzību [<http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Pēc Tiesas judikatūras attiecībā uz “maksājamā un samaksātā” aspektu, kas radās, ņemot vērā faktisko stāvokli attiecībā uz *Zipvit* līgumsaistībām, padziļinātas pārbaudes *Court of Appeal* konstatēja, ka runa nav par *acte clair* stāvokli. [..]. Tomēr jautājumā par rēķiniem *Court of Appeal* nonāca pie tāda paša secinājuma kā zemākstāvošās tiesas. Izskatījusi Tiesas judikatūru, *Court of Appeal* uzskatīja, ka nepieciešamais nosacījums, lai *Zipvit* varētu izmantot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu attiecībā uz pakalpojumiem, ir tas, ka tai ir jābūt spējīgai iesniegt PVN rēķinus, kuros ir norādīts, ka saistībā ar pakalpojumu sniegšanu ir iekasēts PVN, kā tas atbilstu Direktīvas 226. panta 9) un 10) punktam, vai papildu pierādījumus, kas pierāda, ka *Royal Mail* ir samaksājusi atbilstošo nodokli *HMRC*, ko *Zipvit* nevarēja izdarīt [..]. *Court of Appeal* pievienojās zemākstāvošo tiesu viedoklim jautājumā par *HMRC* rīcības brīvības īstenošanu saskaņā ar 29. noteikuma 2. punktu [..]. Ja *HMRC* būtu uzskatījuši *Zipvit* par tādu, kas ir samaksājusi PVN priekšnodokli par pakalpojumiem, šis uzņēmums nepamatoti iedzīvotos [..], faktiski saņemot komerciālās cenas, kas tam bija jāmaksā par pakalpojumiem, samazinājumu, kurš būtu jāsedz no publiskiem līdzekļiem, lai gan šis PVN netika pārskaitīts Valsts kasei [..]. *Court of Appeal* uzskatīja, ka situācija saistībā ar rēķina jautājumu ir *acte clair*, līdz ar to par šo jautājumu nebija vajadzības vērsties Tiesā [..].

### A.3. Pārsūdzība *Supreme Court*

25. *Zipvit* cēla pārsūdzību iesniedzējtiesā. *Zipvit* apgalvo, ka tās prasījumi būtu apmierināmi gan jautājumā par “maksājamo vai samaksāto” nodokli, gan arī jautājumā par rēķiniem, ieskaitot, ciktāl tas ir vajadzīgs, jautājumā par *HMRC* rīcības brīvības īstenošanu saskaņā ar 29. noteikuma 2. punktu. Pēc izvērstām debatēm tiesa nolēma, ka nedz jautājums par “maksājamo vai samaksāto” [nodokli], nedz arī jautājums par rēķiniem nevar tikt uzskatīti par *acte clair* un ka ir jāvēršas Tiesā, lai uzdotu šī sprieduma noslēgumā norādītos jautājumus. Pušu argumenti pārsūdzībā īsumā var tikt aprakstīti šādi. [oriģ. 7. lpp.]

### A.4. (1) Jautājums par “maksājamo vai samaksāto” [nodokli]

26. Direktīvas 168. panta a) punktā ir noteikts, ka uzņēmējam, kas ir nodokļa maksātājs, ir tiesības atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs, “PVN, kas [..] maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs”.
27. *Zipvit* argumentē, ka šīs lietas apstākļos katru reizi, kad tā (lai gan līgumiski atbildīga par papildu PVN daļu) ir samaksājusi tikai komerciālo cenu, kas tai bija



norādīta *Royal Mail* rēķinā, tā (*Zipvit*) esot uzskatāma par tādu, kas ir samaksājusi PVN elementu, kurš ir jāuzskata par iekļautu samaksātajā summā. *Royal Mail* rēķinā norādītā un *Zipvit* samaksātā summa esot jāuzskata par kopējo cenu, kas ietver (mazāku) ar nodokli apliekamo summu un PVN pēc parastās likmes, kas ir piemērots šai apliekamajai summai. Tādējādi, ja *Royal Mail* piedādīja *Zipvit* rēķinu par pakalpojumiem par 120 GBP, kas ir šo pakalpojumu komerciālā cena, un *Zipvit* samaksāja tikai šo summu, tad, lai gan rēķinā bija norādīts, ka šie pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN, ar nodokli apliekamā summa (Direktīvas 73. un 78. panta izpratnē) esot jāuzskata par tādu, kas ir tikai 100 GBP apmērā, un papildu 20 GBP (pieņemot, ka PVN likme ir 20 %) esot jāuzskata par PVN, ko *Zipvit* šobrīd esot tiesības pieprasīt kā priekšnodokli attiecībā uz tās saviem klientiem sniegtajiem pakalpojumiem. Šis katrā no maksājumiem iekļautais PVN elements esot PVN, kas ir ticis “samaksāts” norādītajā nozīmē, un tādējādi uz to attiecoties 168. panta a) punkts.

28. Šī apgalvojuma pamatojumam *Zipvit* it īpaši atsaucas uz Direktīvas 73., 78. un 90. pantu (kas valsts tiesībās ir atspoguļoti ar VATA 19. panta 2. punktu un 26.A pantu), kā arī uz [2013. gada 7. novembra] spriedumu *Tulică* (apvienotās lietas C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722).
29. Alternatīvi, pat ja iekļautais PVN elements, uz kuru atsaucas *Zipvit*, nebūtu uzskatāms par “samaksātu” 168. panta a) punkta izpratnē, PVN esot uzskatāms par “maksājamo” šīs tiesību normas izpratnē, līdz ar to *Zipvit* uz šī pamata esot tiesības pieprasīt tā kā PVN priekšnodokļa atskaitīšanu.
30. Tiktāl, ciktāl *HMRC* apgalvo, ka tas nevar pieprasīt *Royal Mail* samaksāt PVN par pakalpojumiem, kas tikuši sniegti *Zipvit*, tā esot paša *HMRC* vaina (vai nu tā rīcības dēļ, radot tiesisko palāvību vai citu aizstāvības līdzekli, ko *Royal Mail* varētu izvirzīt pret *HMRC* veiktu īstenošanas rīcību, lai gan *Zipvit* neatzīst, ka šāda aizstāvība pastāvētu, vai nu tādēļ, ka tikusi pieļauta termiņa izbeigšanās, kādēļ šobrīd *HMRC* ir beidzies termiņš, lai varētu veikt īstenošanas darbības), un katrā ziņā tas neesot šķērslis, kas varētu liegt *Zipvit* atsaukties uz savām tiesībām saskaņā ar 168. panta a) punktu atskaitīt maksājamo vai samaksāto PVN priekšnodokli. [oriģ. 8. lpp.]
31. Iebilstot pret šiem argumentiem, *HMRC* norāda, ka šīs lietas apstākļos nekādi Direktīvas noteikumi neliek vai neattaisno komerciālu nolīgumu starp *Royal Mail* un *Zipvit* pārrakstīšanu ar atpakaļejošu spēku; saskaņā ar šiem nolīgumiem *Royal Mail* rēķinos esot bijusi minēta tikai komerciāla cena, kas *Zipvit* ir jāmaksā par pakalpojumiem, un *Zipvit* esot bijis līgumisks pienākums saistībā ar šo komerciālo cenu maksāt *Royal Mail* papildsummu pēc parastās PVN likmes (kā tas ir kļuvis skaidrs tikai pēc spriedums *TNT Post*). Atbilstoši notikumu attīstībai *Royal Mail* neesot izsniegusi papildu rēķinus, lai pieprasītu minētā PVN samaksu; tai neesot bijis iespējams uzlikt pienākumu izsniegt šādus papildu rēķinus (un šobrīd saskaņā ar valsts tiesību normām par noilgumu attiecībā uz līgumiskiem prasījumiem tam esot beidzies termiņš); tā neesot deklarējusi *HMRC* nekādu PVN par pakalpojumu sniegšanu (nedz iekļauto PVN, kas piemērots zemākai iedomātai komerciālajai

cenai, kā minējusi *Zipvit*, nedz arī patiesajai komerciālajai cenai piemērojamo PVN); un *HMRC* nevarot veikt nekādas darbības, lai piespiestu *Royal Mail* deklarēt PVN saistībā ar pakalpojumu sniegšanu (vai nu publisko tiesību iemeslu dēļ, tostarp *Royal Mail* tiesiskās paļāvības ievērošanas dēļ, vai nu noilguma dēļ).

32. *HMRC* norāda, ka, ja *Zipvit* tiktu ļauts pieprasīt PVN elementu, kas ir iedomājami iekļauts tās *Royal Mail* veiktajos maksājumos, tas nozīmētu pilnīgi teorētiskā un no realitātes nošķirtā veidā pārrakstīt vēsturi, kas netiekot prasīts nevienā Direktīvas normā. Kā to pamatoti ir konstatējušas zemākstāvošās tiesas un *Court of Appeal*, tas nozīmētu, ka *Zipvit* nepamatoti finansiāli iedzīvotos uz nodokļu maksātāja rēķina (un tas dotu tai priekšrocību attiecībā pret tās komerciāliem konkurentiem), ko nevarot pamatot ar Direktīvu. Tā arī novestu pie rezultāta, ar ko tiktu pārkāpts neitralitātes princips, kas ir Direktīvas pamatprincips, jo PVN priekšnodoklis, kura atskaitīšanu *Zipvit* pieprasa, nevienā brīdī nav ticis pārskaitīts Valsts kasei un *Royal Mail* nebūtu rīkojusies kā nodokļu iestāžu nodokļu iekasēšanas aģents veidā, kas ir vajadzīgs, lai īstenotu šo principu (šajā ziņā tiek norādīts it īpaši uz spriedumiem, [1996. gada 24. oktobris], *Elida Gibbs* (C-317/94) [EU:C:1996:400], 22. punkts, un [2013. gada 28. novembris], *Minister Finansów* (C-319/12) [EU:C:2013:778], 41.–43. punkts).
33. *HMRC* norāda, ka šī lieta ir nošķirama no apstākļiem, kas ir tikuši izskatīti lietā *Tulică*. Šajā lietā pieņemtā sprieduma 37. punktā Tiesa esot tieši norādījusi, ka tā neattiecas uz tādu līgumisko regulējumu, kura pastāvēšana ir konstatēta pašreizējā lietā. Lietā, kurā ar līgumu, kas ir noslēgts starp pakalpojumu sniedzēju (*Royal Mail*) un komersantu (*Zipvit*), komersantam ir uzlikts pienākums maksāt komerciālo cenu par sniegtajiem pakalpojumiem, pieskaitot papildu PVN attiecībā uz šo komerciālo cenu, no judikatūras izrietot, ka, pareizi interpretējot Direktīvas 168. panta a) punktu, PVN var tikt uzskatīts par “samaksātu” tikai tad, ja PVN, kas ir maksājams saistībā ar komerciālo cenu, faktiski ir samaksāts, un šajā lietā tas neesot noticis. No judikatūras arī izrietot, ka PVN var tikt uzskatīts par “maksājamu” tikai tad, ja pastāv īstenojams prasījums iekasēt to no *Zipvit* un nodrošināt, ka tas ir nodots nodokļu iestādēm, un šajā gadījumā tas tā neesot. [oriģ. 9. lpp.] *HMRC* it īpaši pamatojas uz [spriedumiem], [2012. gada 29. marts], *Vélclair* (C-414/10; EU:C:2012:183); [2018. gada 21. marts], *Volkswagen* (C-533/16; EU:C:2017:2040), un [2018. gada 12. aprīlis], *Biosafe-Indústria de Reciclagens* (C-8/17; EU:C:2017:249).
34. *HMRC* norāda, ka no judikatūras neizrietot, ka nodokļu iestādes rīcība ir nozīmīgs apsvērums Direktīvas piemērošanā šāda veida lietā. Parasti, ja pakalpojumu sniedzējs nav iesniedzis deklarāciju vai ja nav nodokļu rēķinu, kas atbilst 226. panta 9) un 10) punktam, nodokļu iestāde nezināšot, kādi pakalpojumi ir sniegti un vai tā var izdot pakalpojumu sniedzējam paziņojumu par nodokli. Turklāt un katrā ziņā *HMRC* rīcībā neesot nekā, kas varētu attaisnot [minētajā judikatūrā] norādīto Eiropas Savienības tiesību principu neievērošanu. Tāpat kā lietās *Volkswagen* un *Biosafe-Industria*, aplūkojamā situācija esot radusies vienkāršas kļūdas dēļ, kuru labticīgi ir pieļāvuši visi – *Zipvit*, *Royal Mail* un *HMRC*.

35. *HMRC* arī atsaucas uz principu, ka neesot pieļaujama asimetriska atsauce uz Direktīvu, kad komersants gan gūst labumu no valsts tiesībās paredzēta atbrīvojuma (kas faktiski nav atļauts ar Direktīvu) attiecībā uz pakalpojumiem, gan arī prasa atskaitīt priekšnodokli attiecībā uz šiem pakalpojumiem. Šajā ziņā *HMRC* it īpaši atsaucas uz lietu *MDDP* [spriedums lietā C-319/12]. Tas apgalvo, ka *Zipvit* būtībā cenšoties vienlaikus gūt labumu no tā, ka valsts tiesībās pakalpojumu sniegšana šajā gadījumā ir tikusi kļūdaini uzskatīta par atbrīvotu no nodokļa, un atsaukties uz Direktīvu, pamatojot savu prasījumu atskaitīt PVN priekšnodokli saistībā ar šādu sniegšanu, pārkāpdama šo principu. *Zipvit* to apstrīd.

#### A.5. (2) Jautājums par rēķiniem

36. *Zipvit* norāda, ka no Tiesas judikatūras izrietot, ka pastāv būtiska atšķirība starp materiāliem nosacījumiem, kas ir jāizpilda saistībā ar prasījumiem attiecībā uz priekšnodokli (tostarp tiem, kas minēti 168. panta a) punktā), un šādiem prasījumiem piemērojamiem formāliem nosacījumiem (tostarp tiem, kas attiecas uz PVN rēķina iesniegšanu saskaņā ar 226. pantu). Attiecībā uz materiālajiem nosacījumiem pieeja ir stingra, bet atkāpe no formālajiem nosacījumiem ir pieļaujama, ja komersants var iesniegt alternatīvus apmierinošus pierādījumus par samaksāto vai maksājamo PVN. *Zipvit* it īpaši pamatojas uz spriedumiem, [2006. gada 15. septembris], *Barlis 06-Investmentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14; EU:C:2016:690); [2017. gada 19. oktobris], *SC Paper Consult* (C-101/16; EU:C:2017:775), un [2018. gada 21. novembris], *Vădan* (C-664/16; EU:C:2018:933). [oriģ. 10. lpp.]
37. Šajā lietā *Zipvit* apgalvo, ka tā esot iesniegusi apmierinošus alternatīvus pierādījumus par samaksāto PVN (kas izpaužas kā iekļautā PVN samaksa, kurš, kā apgalvo *Zipvit*, bijis iekļauts cenā, ko tā ir samaksājusi *Royal Mail*) vai maksājamo PVN, jo, izmantojot spriedumu lietā *TNT Post*, to varot vienkārši iegūt no rēķiniem, kurus *Royal Mail* ir faktiski nosūtījusi *Zipvit* līdz ar pakalpojumu, uz ko attiecas rēķini, sniegšanas līgumiskā regulējuma interpretāciju. *HMRC*, īstenojot savu rīcības brīvību atbilstoši 29. noteikuma 2. punktam, neesot varējis atteikties pieņemt *Zipvit* prasījuma pamatojumam iesniegtos alternatīvos pierādījumus.
38. *Zipvit* argumentē, ka spriedumiem lietās *Volkswagen* un *Biosafe-Industria* neesot tādas nozīmes attiecībā uz rēķina jautājumu, kādu tiem piedēvē *HMRC*. *Zipvit* uzskata, ka labākais šo lietu argumentācijas paskaidrojums esot tas, ka tās ir bijušas vērstas uz to, lai nodrošinātu, lai komersantam nebūtu liegts praktiski īstenot savas tiesības pieprasīt PVN priekšnodokļa atskaitījumu apstākļos, kad tam bija radies nepareizs priekšstats rēķina saņemšanas dēļ, kurā ir norādīts, ka par piegādi nav maksājams PVN.
39. Pret šo argumentu *HMRC* norāda, ka saskaņā ar Direktīvā paredzēto PVN iekasēšanas režīmu atbilstoši neitralitātes principam īpaša nozīme ir jāpiešķir 226. panta 9) un 10) punktā minētajām prasībām attiecībā uz tāda rēķina

iesniegšanu, kurā ir norādīts, ka par pakalpojumu sniegšanu ir maksājams PVN, kā arī tā apmērs. PVN sistēmas ietvaros, lai šī sistēma darbotos efektīvi, vairākām pusēm esot jāzina šī informācija, un esot vajadzīgs, lai nodokļu iestādēm tiktu iesniegti rēķini, kuros ir pareizi izpildītas šīs prasības, lai tās varētu pārbaudīt situāciju un pārlicināties, ka pakalpojumu sniedzējs tām ir pareizi deklarējis rēķinā norādīto PVN. Līdz ar to *HMRC* uzskata, ka, ja nav šīm īpašajām prasībām atbilstoša PVN rēķina, spēkā esošs prasījums atskaitīt priekšnodokli nevar tikt izvirzīts.

40. *HMRC* atbalsta *Court of Appeal* argumentāciju. Tas arī atsaucas uz ģenerālvokātu secinājumiem un spriedumiem lietās *Volkswagen* un *Biosafe-Industria*, kuras tas uzskata par tādām, kas atbalsta tā argumentu, ka derīgam prasījumam atskaitīt PVN priekšnodokli par pakalpojumu sniegšanu būtu jābūt pamatotam ar *Royal Mail* PVN rēķinu, kas atbilst Direktīvas 226. panta 9) un 10) punktam. *Zipvit* nekad neesot lūgusi *Royal Mail* nosūtīt tai rēķinus, ar kuriem tai būtu jāmaksā PVN saistībā ar komerciālo cenu, kura ir paredzēta par pakalpojumu sniegšanu, un tai acīmredzami neesot bijis nodoma pieprasīt šādus rēķinus vai maksāt tajos norādīto PVN summu. Tā kā *Zipvit* nav varējusi iesniegt atbilstošos PVN rēķinus, lai pamatotu savu prasījumu atskaitīt PVN priekšnodokli attiecībā uz pakalpojumiem, prasījumam esot jābūt noraidītam. Eiropas Savienības tiesībās neesot paredzētas normas, uz kurām varētu pamatoties, lai atspēkotu zemākstāvošu tiesu un *Court of Appeal* secinājumu par *HMRC* rīcības brīvības īstenošanu saskaņā ar 29. noteikuma 2. punktu. [oriģ. 11. lpp.]
41. [..]. [omissis: norāde par pielikumiem ir izlaista]

#### A.6. Lūgums Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu

42. Šajos apstākļos iesniedzējtiesa uzdod Tiesai šādus jautājumus:

[omissis: prejudiciālie jautājumi ir norādīti iepriekš minētajā pielikumā] [..] [oriģ. 12. lpp.]

[..] [oriģ. 1. lpp.]