

Sprawa C-156/20

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

6 kwietnia 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Supreme Court of the United Kingdom

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

1 kwietnia 2020 r.

Strona wnosząca odwołanie:

Zipvit Ltd

Druga strona postępowania:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[...]

POSTANOWIENIE

Zipvit Ltd (strona wnosząca odwołanie) przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organowi podatkowemu i celnemu, Zjednoczone Królestwo) (druga strona postępowania)

[...] [OR. 1]

W POSTĘPOWANIU PRZED SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM (SĄDEM NAJWYŻSZYM ZJEDNOCZONEGO KRÓLESTWA)

1 kwietnia 2020 r.

[...]

PO WYSLUCHANIU w dniach 29 i 30 stycznia 2020 r. pełnomocnika strony wnoszącej odwołanie i pełnomocnika drugiej strony postępowania

POSTANAWIA SIĘ:

1. Pytania zawarte w załączniku do niniejszego postanowienia przedstawić Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej w ramach wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.
2. Rozstrzygnąć o kosztach w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie. [OR. 14]

Sekretarz

1 kwietnia 2020 r.

ZAŁĄCZNIK [OR. 15]

PYTANIA PREJUDYCJALNE

- 1) Czy w sytuacji, w której: (i) organ podatkowy, usługodawca i przedsiębiorca będący podatnikiem błędnie interpretują unijne przepisy w dziedzinie VAT i traktują świadczenie, które podlega opodatkowaniu według stawki podstawowej, jako zwolnione z VAT; (ii) w umowie zawartej między usługodawcą a przedsiębiorcą wskazano, że cena świadczenia nie zawiera VAT oraz że jeżeli VAT jest należny, to uiszcza go przedsiębiorca; (iii) usługodawca nie żądał i nie może już żądać dodatkowego VAT należnego od przedsiębiorcy; oraz (iv) organ podatkowy nie może lub nie może już (ze względu na upływ terminów przedawnienia) żądać od usługodawcy VAT, który powinien być zostać zapłacony, dyrektywa [VAT] wywołuje skutek tego rodzaju, iż faktycznie zapłacona cena składa się z wymagalnej kwoty netto i naliczonego od niej VAT, tak że przedsiębiorca może żądać odliczenia, na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy [VAT], naliczonego podatku jako VAT, który został faktycznie „zapłacony” w odniesieniu do tego świadczenia?
- 2) Alternatywnie, czy w takich okolicznościach przedsiębiorca może żądać odliczenia, na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy [VAT], naliczonego podatku jako VAT, który był „należny” w odniesieniu do tego świadczenia?
- 3) Czy w sytuacji, w której organ podatkowy, usługodawca i przedsiębiorca będący podatnikiem błędnie interpretują unijne przepisy w dziedzinie VAT i traktują świadczenie, które podlega opodatkowaniu według stawki podstawowej, jako zwolnione z VAT, co skutkuje tym, że przedsiębiorca nie jest w stanie przedstawić organowi podatkowemu faktury VAT spełniającej wymagania zawarte w art. 226 pkt 9 i 10 dyrektywy [VAT] w odniesieniu do otrzymanego świadczenia, ów przedsiębiorca jest uprawniony do żądania odliczenia, na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy [VAT], naliczonego podatku?
- 4) Czy przy udzielaniu odpowiedzi na pytania od pierwszego do trzeciego:

a) istotne jest ustalenie, czy usługodawcy przysługiwałoby środek obrony, czy to ze względu na uzasadnione oczekiwania, czy też na innej podstawie, w świetle prawa krajowego lub prawa Unii, w razie próby wydania przez organ podatkowy decyzji w sprawie określenia zobowiązań podatkowych, zobowiązującej go do zadeklarowania kwoty odpowiadającej VAT od świadczenia?

b) ma znaczenie okoliczność, że przedsiębiorca wiedział w tym samym czasie co organ podatkowy i usługodawca, że świadczenie w istocie nie jest zwolnione [z VAT] lub że miał taką samą co owe podmioty możliwość powzięcia w tym przedmiocie wiedzy oraz że mógł się zwrócić z propozycją zapłaty VAT, który był należny w odniesieniu do świadczenia (w wysokości obliczonej na podstawie ceny handlowej świadczenia), tak aby mógł on zostać przekazany organowi podatkowemu, lecz tego zaniechał? [OR. 16]

[...]

Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa dotyczy przysługującego przedsiębiorcy (w niniejszej sprawie jest nim Zipvit) prawa do odliczenia naliczonego VAT należnego lub zapłaconego przez niego od usług świadczonych na jego rzecz przez usługodawcę (w niniejszej sprawie jest nim Royal Mail), w zakresie, w jakim takie świadczenia są wykorzystywane na potrzeby dostarczania towarów lub świadczenia usług przez przedsiębiorcę na rzecz konsumenta końcowego. Kwestia ta powstaje w pewnym szczególnym układzie okoliczności.
2. W warunkach ogólnych mających zastosowanie do zawartej pomiędzy usługodawcą a przedsiębiorcą umowy o świadczenie usług zapisano, że przedsiębiorca jest zobowiązany do zapłaty ceny handlowej świadczenia powiększonej (ewentualnie) o VAT w wysokości wymagalnej z tytułu świadczenia. Jak ustalił Trybunał Sprawiedliwości w wydanym następnie wyroku, owo świadczenie należało w istocie uznać za objęte stawką podstawową VAT, toteż przedsiębiorca powinien być zostać obciążony VAT obliczonym jako odpowiedni procent ceny handlowej świadczenia. Jednak w chwili świadczenia usług zarówno usługodawca, jak i przedsiębiorca, którzy działali w dobrej wierze i pozostawali pod wpływem często popełnianego błędu, byli przekonani, że świadczenie jest zwolnione z VAT, w związku z czym przedsiębiorca został obciążony jedynie kwotą odpowiadającą cenie handlowej świadczenia oraz zapłacił wyłącznie taką kwotę. Na fakturach dokumentujących przedmiotowe świadczenia zostały one określone jako zwolnione; w związku z tym na owych fakturach wskazano, że od tych świadczeń nie jest należny VAT.
3. Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (organ podatkowy i celny, Zjednoczone Królestwo; zwany dalej „HMRC”) popełnił – w dobrej wierze – ten sam błąd. HMRC w sposób nieumyślny przyczynił się do popełnienia owego

błędu przez strony, ponieważ wydał wytyczne podatkowe zawierające oświadczenia zmierzające w tym samym kierunku.

4. Wskutek rzezonego błędu przedsiębiorca zapłacił jedynie kwoty odpowiadające cenie handlowej każdego świadczenia i obecnie brak jest widoków na to, że będzie można go zobowiązać do zapłaty dodatkowej kwoty odpowiadającej VAT zawartemu w cenie całkowitej (tj. w cenie handlowej powiększonej o należny w związku z nią VAT), która powinna była zostać naliczona i zapłacona z tytułu takich świadczeń, bądź że zapłaci on taką kwotę. Podobnie usługodawca nie zadeklarował w HMRC żadnego VAT należnego lub zapłaconego z tytułu takich świadczeń i brak jest widoków na to, że będzie można obecnie zobowiązać go do zadeklarowania w HMRC takiego VAT, bądź że zadeklaruje on w HMRC taki VAT. [OR. 2]
5. Niezależnie od tego przedsiębiorca utrzymuje aktualnie, że zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT ([dyrektywy Rady] 2006/112/WE; zwanej dalej „dyrektywą”) jest on uprawniony, względem HMRC, do żądania odliczenia, jako naliczonego VAT, VAT należnego z tytułu przedmiotowych świadczeń lub kwoty VAT uznawanej w świetle prawa za zawartą w cenie naliczanej przez usługodawcę z tytułu każdego świadczenia (a zatem uznawanej w świetle prawa za VAT faktycznie zapłacony z tytułu takiego świadczenia w sytuacji, w której przedsiębiorca zapłacił kwotę, którą strony uważały za cenę handlową świadczenia). HMRC utrzymuje odmiennie, że – w okolicznościach niniejszej sprawy – zgodnie z prawidłową wykładnią dyrektywy, po pierwsze, nie istnieje VAT należny lub zapłacony z tytułu przedmiotowych świadczeń, toteż nie można w ich przypadku wystąpić z żądaniem odzyskania naliczonego podatku, a po drugie, że na fakturach dokumentujących przedmiotowe świadczenia nie wskazano, iż z tytułu tych świadczeń należny jest VAT, oraz że – ponieważ przedsiębiorca na żadnym etapie nie posiadał faktur wskazujących, iż należny jest VAT oraz kwoty VAT, jak wymaga tego art. 226 pkt 9 i 10 dyrektywy – przedsiębiorca również z tego powodu nie jest uprawniony do odzyskania naliczonego VAT z tytułu tych świadczeń. Co się tyczy pierwszej z tych kwestii, przedsiębiorca wskazuje, że VAT należy uznać za zapłacony jako element ceny (lub za należny) oraz, co się tyczy drugiej z tych kwestii, że obecnie znane są wszystkie istotne okoliczności i że jest w stanie przedstawić inne dowody w przedmiocie kwoty VAT należnego lub zapłaconego od każdego świadczenia.
6. Kwota dochodzona przez Zipvit [przedsiębiorcę] jako VAT naliczony tytułem przedmiotowych świadczeń wynosi 415 746 GBP plus odsetki. Celem niniejszego postępowania jest ustanowienie precedensu w odniesieniu do usług świadczonych przez Royal Mail [usługodawcę] w okolicznościach, w których popełniono ten sam błąd. Sąd otrzymał szacunki, z których wynika, że całkowita wysokość roszczeń wobec HMRC zawiera się w przedziale od 500 mln GBP do 1 mld GBP.

Stan faktyczny

7. Royal Mail jest publiczną służbą pocztową w Zjednoczonym Królestwie. Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. a) dyrektywy (a także poprzednio obowiązujących uregulowań równoważnych) państwa członkowskie zwalniają „świadczenie usług przez pocztę państwową i dostaw[ę] towarów z tymi usługami związan[ą], z wyjątkiem przewozu osób i usług telekomunikacyjnych”. Na potrzeby wykonania tego przepisu Parlament [Zjednoczonego Królestwa] i HMRC uznali, że zakresem jego stosowania objęte są wszystkie usługi pocztowe świadczone przez Royal Mail. W akcie prawa krajowego wykonującym dyrektywę, tj. w Value Added Tax Act 1994 (ustawie o podatku od wartości dodanej z 1994 r.; zwanej dalej „VATA”), zawarto odnośny przepis (załącznik 9, grupa 3, pkt 1), a HMRC wydał zmierzające w tym samym kierunku wytyczne.
8. Zipvit prowadzi działalność w zakresie wysyłki preparatów witaminowych i suplementów mineralnych drogą pocztową; w ramach wykonywania tej działalności Zipvit korzystał z usług Royal Mail. W okresie od dnia 1 stycznia 2006 r. do dnia 31 marca 2010 r. Royal Mail świadczyła na rzecz Zipvit szereg usług pocztowych dla przedsiębiorstw na podstawie umów, które były indywidualnie negocjowane z Zipvit. Niniejsze postępowanie dotyczy świadczenia jednej z takich usług, mianowicie oferowanych przez Royal Mail usług o nazwie „multimedia®” (zwanym dalej „usługami”). [OR. 3]
9. Częścią umowy, na podstawie której Royal Mail świadczyła usługi, były odpowiednie ogólne warunki handlowe Royal Mail, zgodnie z którymi: kwoty wszystkich opłat pocztowych wskazanych jako płatne przez klienta (tj. przez Zipvit) nie zawierały VAT; klient „jest zobowiązany do zapłaty VAT należnego od opłat pocztowych i innych opłat według odpowiedniej stawki”, zaś „VAT jest obliczany i płacony od [ceny handlowej usług]”. W związku z tym, w zakresie, w jakim VAT był należny z tytułu świadczenia usług, całkowita cena, którą Zipvit miał zapłacić za takie świadczenie na podstawie umowy, była ceną handlową powiększoną o VAT.
10. Ze względu jednak na brzmienie przepisów krajowych i wydanych wytycznych, a także wskutek przyjęcia powszechnie podzielanego, aczkolwiek błędnego poglądu, zgodnie z którym usługi te były jakoby zwolnione z VAT, na fakturach za usługi wystawionych Zipvit przez Royal Mail widniały one jako zwolnione z VAT (z oznaczeniem „E” od słowa „exempt”); ponadto na owych fakturach nie podano kwoty należnej z tytułu VAT i wskazano, że Zipvit jest zobowiązany jedynie do zapłaty ceny handlowej usług. Zipvit w należyty sposób zapłacił Royal Mail kwoty wskazane na fakturach. W chwili świadczenia usług Zipvit nie zgłaszał żadnych żądań dotyczących odzyskania naliczonego z ich tytułu VAT.
11. Royal Mail traktowała usługi jako zwolnione [z VAT] i nie wskazywała na wystawianych fakturach kwoty VAT, dlatego nie zadeklarowała w HMRC żadnych kwot odpowiadających VAT z tytułu świadczenia usług. HMRC również

uważał usługi za zwolnione [z VAT] i nie oczekiwał od Royal Mail zadeklarowania takich kwot ani nie zobowiązywał jej do tego.

12. Taki stan rzeczy utrzymywał się przez kilka lat, do chwili wydania przez Trybunał Sprawiedliwości wyroku z dnia 23 kwietnia 2009 r., [TNT Post], C-357/07, EU:C:2009:248 [...]. Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że zwolnienie dotyczące usług pocztowych ma zastosowanie jedynie do świadczenia usług, które publiczne służby pocztowe wykonują jako takie, nie zaś do świadczenia usług, których warunki zostały wynegocjowane indywidualnie.
13. W świetle takiej przedstawionej przez Trybunał Sprawiedliwości wykładni dyrektywy i jej poprzedniczki usługi, których dotyczy niniejsze postępowanie, należało traktować, w odnośnym okresie, jako usługi objęte stawką podstawową. Royal Mail powinna była naliczyć Zipvit całkowitą cenę należną z tytułu świadczenia usług, która byłaby równa cenie handlowej powiększonej o VAT naliczony według odpowiedniej stawki, a także powinna była zadeklarować w HMRC taki VAT. Zipvit nie został jednak obciążony takim VAT i nie zapłacił takiego VAT, zaś Royal Mail nie zadeklarowała w HMRC żadnej kwoty odpowiadającej VAT od usług. [OR. 4]
14. Po wydaniu wyroku TNT Post Zipvit wystąpił do HMRC z dwoma żadaniami odliczenia VAT naliczonego od usług [...]: po pierwsze, w dniu 15 września 2009 r. wystąpił on o zapłatę kwoty 382 599 GBP powiększonej o odsetki, z tytułu „podatku naliczonego i zapłaconego za okres liczony od kwartału zakończonego w dniu 31 marca 2006 r. (należnego z dniem 1 kwietnia 2006 r.) do kwartału zakończonego w dniu 30 czerwca 2009 r.”; po drugie, w dniu 8 kwietnia 2010 r. wystąpił on o zapłatę kwoty 33 147 GBP, w odniesieniu do okresów zakończonych w grudniu 2009 r. i marcu 2010 r. Kwoty te zostały obliczone w oparciu o założenie, że ceny faktycznie zapłacone tytułem świadczenia usług należy traktować jako zawierające VAT.
15. Tymczasem HMRC kontaktował się z Royal Mail w celu ustalenia w sposób jednoznaczny, na które z oferowanych przez nią usług miał wpływ wyrok TNT Post.
16. Pismem z dnia 12 maja 2010 r. HMRC oddalił żądania Zipvit. Wynikało to z faktu, że Zipvit był na podstawie umowy zobowiązany do zapłaty VAT od ceny handlowej usług, natomiast nie został obciążony VAT na odnośnych fakturach i nie zapłacił tego VAT. Po ponownym rozpatrzeniu sprawy HMRC utrzymał tę decyzję w mocy pismem z dnia 2 lipca 2010 r.
17. W tym czasie nie zakończył się jeszcze bieg krajowego sześcioletniego terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 5 Limitation Act 1980 (ustawy o terminach przedawnienia z 1980 r.), roszczenia Royal Mail, przysługującego jej na podstawie umowy, o zapłatę pozostałej części ceny całkowitej należnej jej w związku ze świadczeniem usług (tj. kwoty równej VAT należnemu z tytułu takiego świadczenia, obliczonemu od ceny handlowej usług). Zgłoszenie roszczeń

wobec wszystkich klientów Royal Mail, których dotyczył wyrok TNT Post, w tym także Zipvit, pociągałoby jednak za sobą znaczne koszty i spowodowałoby duże obciążenie administracyjne po stronie Royal Mail, a przy tym nie miałyby uzasadnienia gospodarczego, dlatego też Royal Mail nie dochodziła takich roszczeń.

18. W tym czasie nie upłynęły jeszcze terminy, przewidziane w art. 73 ust. 6 i art. 77 ust. 1 VATA, na wydanie przez HMRC decyzji w sprawie określenia zobowiązań podatkowych Royal Mail z tytułu VAT od przynajmniej niektórych transakcji świadczenia usług. HMRC uznał jednak, że nie powinien wydawać takich decyzji w sprawie określenia zobowiązań podatkowych, ponieważ przepisy krajowe (VATA) w brzmieniu obowiązującym w czasie mającym znaczenie dla sprawy stanowiły, iż świadczenie usług jest zwolnione [z VAT], zaś Royal Mail w rzeczywistości nie otrzymała od Zipvit VAT należnego z tytułu świadczeń. Ponadto HMRC stwierdził, że wzbudził u Royal Mail uzasadnione oczekiwanie, na które może ona skutecznie powołać się, zgodnie z którym nie jest ona zobowiązana do pobrania i rozliczenia VAT od usług. W związku z tym Royal Mail dysponowałaby skutecznymi środkami obrony w razie usiłowania wydania wobec niej decyzji w sprawie określenia zobowiązań podatkowych w celu doprowadzenia do zadeklarowania przez nią VAT od usług. [OR. 5]
19. Zipvit odwołał się od decyzji wydanej przez HMRC po ponownym rozpatrzeniu sprawy do First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sądu pierwszej instancji, izba podatkowa, Zjednoczone Królestwo). Rozprawa odwoławcza odbyła się w dniach 14 i 15 maja 2014 r. W tym czasie termin przedawnienia roszczeń Royal Mail przysługujących jej względem Zipvit na podstawie umowy o zapłatę pozostałej części ceny całkowitej należnej w związku ze świadczeniem usług zakończył już bieg w odniesieniu do większej części zrealizowanych transakcji świadczenia usług. W znacznej mierze (o ile nie całkowicie) upłynęły już wówczas także terminy na wydanie przez HMRC decyzji w sprawie określenia zobowiązań podatkowych Royal Mail [...] [...].
20. First-tier Tribunal (sąd pierwszej instancji, Zjednoczone Królestwo) orzekł, że w świetle prawa Unii usługi są objęte stawką podstawową, co zostało potwierdzone w wyroku TNT Post, oraz że przewidziane w prawie krajowym zwolnienie dotyczące usług pocztowych może i musi być interpretowane w ten sam sposób, toteż usługi należy uznać za objęte stawką podstawową w świetle prawa krajowego. Kwestia ta jest obecnie bezsporna.
21. Wyrokiem z dnia 3 lipca 2014 r. [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>] First-tier Tribunal (sąd pierwszej instancji, Zjednoczone Królestwo) oddalił odwołanie Zipvit. Sąd ten orzekł, że HMRC nie przysuguje wymagalna wierzytelność podatkowa wobec Royal Mail, ponieważ Royal Mail nie uwzględniła w swoich deklaracjach VAT żadnego VAT z tytułu świadczenia usług, nie ujawniła dobrowolnie niedopłaconej kwoty VAT, nie wystawiła żadnych faktur wskazujących VAT jako należny, zaś HMRC nie wydała wobec Royal Mail decyzji, w których stwierdziłaby, że Royal

Mail jest zobowiązana do zapłaty VAT [...] [pominięto odesłania do numerów poszczególnych punktów wyroku First-tier Tribunal (sądu pierwszej instancji, Zjednoczone Królestwo)]. W tych okolicznościach nie istniał VAT „należny lub zapłacony” przez Royal Mail z tytułu świadczenia usług w rozumieniu art. 168 lit. a) dyrektywy [...] [...]. Bez rozpoznania, jako nieistotną dla wydania rozstrzygnięcia, pozostawiono kwestię tego, czy zasady prawa publicznego, w tym zasada [ochrony] uzasadnionych oczekiwań, uniemożliwiałyby wydanie przez HMRC decyzji w sprawie określenia zobowiązań podatkowych Royal Mail [...]. W każdym razie ponieważ Zipvit nie posiadał ważnych faktur podatkowych dokumentujących świadczenie usług, na których wskazano by obciążenie VAT, nie przysługiwało mu prawo do żądania odliczenia takiego VAT jako naliczonego [...]. Chociaż zgodnie z prawem krajowym HMRC przysługuje swoboda uznania w zakresie uwzględniania innych aniżeli faktura podatkowa dowodów zapłaty VAT [na podstawie art. 29 ust. 2 Value Added Tax Regulations 1995 (rozporządzenia w sprawie podatku od wartości dodanej z 1995 r.) (SI 1995/2518); zwanego dalej „art. 29 ust. 2 rozporządzenia krajowego”], które nie zostały wzięte pod uwagę przy podejmowaniu decyzji przez HMRC, First-tier Tribunal (sąd pierwszej instancji, Zjednoczone Królestwo) uznał, że w ramach należytego rozważania kwestii tego, czy należy uwzględnić inne dowody, HMRC w sposób konieczny i słuszny postanowił, korzystając z przysługującego mu zakresu swobodnego uznania, nie uwzględnić żądania Zipvit o odliczenie VAT naliczonego z tytułu usług [...]. W tym względzie za istotne uznano, że dokonanie na rzecz Zipvit zwrotu hipotetycznego VAT naliczonego z tytułu usług byłoby równoznaczne z bezpodstawnym wzbogaceniem Zipvit [...]. W rzeczywistości Zipvit zapłacił bowiem jedynie cenę handlową usług, która nie zawierała żadnego VAT, toteż dokonanie na rzecz Zipvit zwrotu hipotetycznego VAT z tytułu świadczenia tych usług oznaczałoby, że – z gospodarczego punktu widzenia – Zipvit otrzymał owe usługi za kwotę znacznie niższą od ich rzeczywistej wartości handlowej. [...] [OR. 6]

22. Zipvit odwołał się od tego wyroku. Upper Tribunal (Tax Chamber) (sąd wyższej instancji, izba podatkowa, Zjednoczone Królestwo) oddalił to odwołanie. [...] [Pominięto uwagi dotyczące rozbieżnych stanowisk interpretacyjnych przyjętych przez First-tier Tribunal (sąd pierwszej instancji, Zjednoczone Królestwo) i Upper Tribunal (sąd wyższej instancji, Zjednoczone Królestwo), którym to rozbieżnościom położył kres Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo)]. Obecnie bezsporne jest, że „należny lub zapłacony” oznacza należny lub zapłacony przez przedsiębiorcę na rzecz usługodawcy. Upper Tribunal (sąd wyższej instancji, Zjednoczone Królestwo) przychylił się do rozstrzygnięcia wydanego przez First-tier Tribunal (sąd pierwszej instancji, Zjednoczone Królestwo) w przedmiocie faktury oraz w przedmiocie skorzystania z zakresu swobodnego uznania na podstawie art. 29 ust. 2 rozporządzenia krajowego.
23. Zipvit odwołał się do Court of Appeal (sądu apelacyjnego, Zjednoczone Królestwo). Dopiero na etapie postępowania przed Court of Appeal (sądem apelacyjnym, Zjednoczone Królestwo) ostatecznie zbadano rzeczywistą sytuację w odniesieniu do zobowiązań Zipvit na mocy umowy zawartej z Royal Mail oraz

dokonano w tym względzie przedstawionych powyżej ustaleń faktycznych. Nie są one obecnie przedmiotem sporu.

24. Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo) oddalił odwołanie Zipvit [wyrokiem z dnia 29 czerwca 2018 r.; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Po przeprowadzeniu szeroko zakrojonej analizy orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w kwestii [VAT] „naleźnego lub zapłaconego”, która powstała w związku z rzeczywistą sytuacją dotyczącą zobowiązań umownych Zipvit, Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo) stwierdził, że owa sytuacja budzi uzasadnione wątpliwości. [...] Co się jednak tyczy kwestii faktury, Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo) doszedł do tego samego wniosku co sądy niższych instancji [...]. Po przeanalizowaniu orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo) uznał, że przedstawienie przez Zipvit faktur VAT wskazujących, iż VAT został naliczony w odniesieniu do transakcji świadczenia usług, jak wymaga tego art. 226 pkt 9 i 10 dyrektywy, lub dodatkowych dowodów potwierdzających zapłatę odpowiedniego podatku przez Royal Mail na rachunek HMRC, czego jednak Zipvit nie jest w stanie uczynić, stanowi warunek konieczny, który musi być spełniony, aby Zipvit mógł skorzystać z prawa do odliczenia VAT naliczonego w odniesieniu do usług [...]. Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo) zgodził się z ustaleniami sądów niższych instancji w kwestii skorzystania przez HMRC z zakresu swobodnego uznania na podstawie art. 29 ust. 2 rozporządzenia krajowego [...]. Gdyby HMRC uznał, że Zipvit zapłacił VAT naliczony od usług, Zipvit byłby bezpodstawnie wzbogacony [...], ponieważ w rezultacie skorzystałby z finansowanej ze środków publicznych obniżki ceny handlowej, którą był zobowiązany zapłacić za usługi, mimo iż ów VAT nie byłby zapłacony na rzecz skarbu państwa [...]. Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo) uznał, że sytuacja dotycząca faktury nie budzi uzasadnionych wątpliwości, w związku z czym nie jest konieczne kierowanie odesłania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości [...].

Odwołanie do Supreme Court

25. Zipvit odwołał się do Supreme Court (sądu najwyższego, Zjednoczone Królestwo). Zipvit twierdzi, że jego stanowisko jest słuszne zarówno w odniesieniu do kwestii [VAT] „naleźnego lub zapłaconego”, jak i do kwestii faktury, w tym – o ile jest to konieczne – kwestii skorzystania przez HMRC z zakresu swobodnego uznania na podstawie art. 29 ust. 2 rozporządzenia krajowego. Po przeanalizowaniu wszystkich argumentów Supreme Court (sąd najwyższy, Zjednoczone Królestwo) uznał, że zarówno kwestia [VAT] „naleźnego lub zapłaconego”, jak i kwestia faktury budzą uzasadnione wątpliwości, w związku z czym postanowił on, iż należy skierować do Trybunału Sprawiedliwości pytania przedstawione w końcowej części niniejszego wyroku. Stanowiska stron przedstawione w toku postępowania przed Supreme Court (sądem najwyższym, Zjednoczone Królestwo) można streścić w następujący sposób. [OR. 7]

1) *W kwestii [VAT] „naleźnego lub zapłaconego”*

26. Artykuł 168 lit. a) dyrektywy stanowi, że przedsiębiorcy będącemu podatnikiem przysługuje uprawnienie do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, „VAT naleźnego lub zapłaconego [...] od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.
27. Zipvit utrzymuje, że – w okolicznościach niniejszej sprawy – każdą czynność polegającą na zapłacie przez niego wyłącznie ceny handlowej naliczonej mu na fakturze wystawionej przez Royal Mail (niezależnie od faktu, iż na mocy umowy był on dodatkowo zobowiązany do zapłaty VAT) należy traktować jako czynność polegającą na zapłacie kwoty obejmującej VAT zawarty w zapłaconej kwocie. Kwotę zafakturowaną przez Royal Mail i zapłaconą przez Zipvit należy uważać za cenę całkowitą obejmującą (niższą) podstawę opodatkowania oraz VAT w stawce podstawowej naliczony od owej podstawy opodatkowania. W związku z tym jeśli Royal Mail obciążałaby Zipvit na fakturze kwotą 120 GBP stanowiącą cenę handlową usług, a Zipvit zapłaciłby wyłącznie tę kwotę, to nawet wówczas gdyby z faktury wynikało, że usługi są zwolnione z VAT, należałoby uznać, iż podstawa opodatkowania (w rozumieniu art. 73 i 78 dyrektywy) [...] wynosi jedynie 100 GBP, natomiast dodatkowe 20 GBP (przy założeniu, że obowiązującą byłaby stawka VAT w wysokości 20%) należałoby uznać za VAT, którego [odliczenia] Zipvit może obecnie dochodzić jako VAT naliczonego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz własnych klientów. Owa zawarta w każdej płatności kwota stanowi VAT, który został „zapłacony” w wymaganym znaczeniu i który w związku z tym wchodzi w zakres stosowania art. 168 lit. a) [dyrektywy].
28. Na poparcie tego twierdzenia Zipvit powołuje w szczególności art. 73, 78 i 90 dyrektywy (które zostały transponowane do prawa krajowego w art. 19 ust. 2 i art. 26A VATA) oraz wyrok [z dnia 7 listopada 2013 r.], Tulică, sprawy połączone od C-249/12 do C-250/12, EU:C:2013:722.
29. Z ostrożności procesowej, nawet jeżeli owej zawartej w każdej płatności kwoty VAT nie należy traktować jako „zapłaconej” w rozumieniu art. 168 lit. a) [dyrektywy], VAT należy uznać jako „naleźny” do celów stosowania tego przepisu, co oznacza, że Zipvit może na tej podstawie żądać jego odliczenia jako VAT naliczonego.
30. W zakresie, w jakim HMRC utrzymuje, że nie jest w stanie zobowiązać Royal Mail do zadeklarowania VAT z tytułu świadczenia przez nią usług na rzecz Zipvit, sytuacja taka wynika z winy po stronie HMRC (czy to ze względu na wzbudzenie przez HMRC uzasadnionych oczekiwań ze względu na inne środki obrony, z których Royal Mail może skorzystać w razie podjęcia przez HMRC czynności egzekucyjnych, przy czym nie przyznaje się, iż istnieją jakiegokolwiek takie środki obrony, czy też ze względu na bezskuteczny upływ terminów, co oznacza, że HMRC nie może już ze względu na upływ terminów podjąć czynności egzekucyjnych) i w żaden sposób nie może stać na przeszkodzie

powoływaniu się przez Zipvit na przysługujące mu na mocy art. 168 lit. a) [dyrektywy] uprawnienie do odliczenia naliczonego VAT należnego lub zapłaconego. [OR. 8]

31. Na odparcie tych twierdzeń HMRC utrzymuje, że – w okolicznościach niniejszej sprawy – dyrektywa nie zobowiązuje do zmiany z mocą wsteczną uzgodnień handlowych pomiędzy Royal Mail a Zipvit (ani też nie uzasadnia takich działań), zgodnie z którymi na fakturach wystawionych przez Royal Mail podawano wyłącznie cenę handlową uiszczaną przez Zipvit za usługi, a Zipvit pozostawał na mocy umowy zobowiązany do zapłaty na rzecz Royal Mail dodatkowej kwoty tytułem VAT (według stawki podstawowej) od tej ceny handlowej (co stało się jasne dopiero po wydaniu wyroku TNT Post). Jak się okazuje, Royal Mail nie wystawiła żadnych dodatkowych faktur, aby domagać się zapłaty owego VAT; obecnie nie można jej zobowiązać do wystawienia takich dodatkowych faktur (a ponadto ze względu na upływ krajowego terminu przedawnienia roszczeń umownych byłoby to już spóźnione); Royal Mail nie zadeklarowała w HMRC żadnego VAT z tytułu usług (czy to VAT zawartego w hipotetycznej niższej cenie handlowej, o której wspomina Zipvit, czy też VAT naliczanego od rzeczywistej ceny handlowej), zaś HMRC nie może podjąć żadnych działań w celu zobowiązania Royal Mail do zadeklarowania jakiegokolwiek VAT z tytułu świadczenia usług (czy to ze względu na zasady prawa publicznego, w tym zasadę poszanowania uzasadnionych oczekiwań Royal Mail, czy też ze względu na upływ terminów przedawnienia).
32. HMRC uważa, że umożliwienie Zipvit dochodzenia VAT hipotetycznie zawartego w płatnościach dokonywanych na rzecz Royal Mail byłoby równoznaczne z próbą pisania historii na nowo w sposób całkowicie teoretyczny i oderwany od rzeczywistości, czego nie wymaga żaden przepis dyrektywy. Jak słusznie stwierdził Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo) oraz sądy niższych instancji, oznaczałoby to bezpodstawne wzbogacenie Zipvit na koszt podatnika (i przyznanie mu przewagi względem jego komercyjnych konkurentów), co nie znajduje uzasadnienia w świetle dyrektywy. Taka sytuacja byłaby również sprzeczna z zasadą neutralności podatkowej stanowiącą fundament dyrektywy, ponieważ VAT naliczony, którego odliczenia domaga się Zipvit, nie został w ogóle zapłacony na rzecz skarbu państwa, a Royal Mail nie działała jako podmiot uprawniony do poboru podatku na rzecz organów podatkowych w sposób wymagany dla wprowadzenia tej zasady w życie (w tym względzie powołano w szczególności wyroki: [z dnia 24 października 1996 r.], Elida Gibbs, C-317/94, [EU:C:1996:400], pkt 22; [z dnia 28 listopada 2013 r.], Minister Finansów, C-319/12, [EU:C:2013:778], pkt 41–43).
33. HMRC utrzymuje, że okoliczności niniejszej sprawy różnią się od okoliczności analizowanych w wyroku Tulicã. W pkt 37 owego wyroku Trybunał Sprawiedliwości wyraźnie stwierdził, że w sprawie, w której go wydano, brak było uzgodnień umownych tego rodzaju co te, których istnienie stwierdzono w niniejszej sprawie. W przypadku gdy w umowie zawartej między usługodawcą (Royal Mail) a przedsiębiorcą (Zipvit) zobowiązuje się przedsiębiorcę do zapłaty

ceny handlowej świadczonych usług, powiększonej o dodatkową kwotę, która pokrywa się z kwotą VAT należnego od takiej ceny handlowej, z orzecznictwa wynika, że – w świetle prawidłowej wykładni art. 168 lit. a) dyrektywy – VAT można uznać za „zapłacony” jedynie wówczas, gdy VAT należny od tej ceny handlowej został faktycznie zapłacony, co nie ma miejsca w rozpatrywanej sytuacji. Zgodnie z orzecznictwem VAT można natomiast uznać za „należny” jedynie wówczas, gdy istnieje wymagalna wierzytelność, z tytułu której można pobrać go od Zipvit i zapewnić jego przekazanie organom podatkowym, co nie ma miejsca w rozpatrywanej sytuacji. [OR. 9]. HMRC powołuje się w szczególności na [wyroki:] [z dnia 29 marca 2012 r.], *Véléclair*, C-414/10, EU:C:2012:183; [z dnia 21 marca 2018 r.], *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2017:2040; [z dnia 12 kwietnia 2018 r.], *Biosafe-Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2017:249.

34. HMRC utrzymuje, że z orzecznictwa nie wynika, aby zachowanie organu podatkowego stanowiło istotny czynnik przy stosowaniu dyrektywy w sprawie tego rodzaju. Zazwyczaj w przypadku niezłożenia deklaracji przez usługodawcę lub nieprzedstawienia faktur podatkowych odpowiadających wymogom art. 226 pkt 9 i 10 [dyrektywy] organ podatkowy nie wie, jakie usługi zostały wyświadczone i czy może wydać decyzję w sprawie określenia zobowiązań podatkowych usługodawcy. W każdym razie zachowanie HMRC nie uzasadnia odstąpienia od stosowania zasad prawa Unii, o których mowa w [tym orzecznictwie]. Analizowana sytuacja, podobnie jak miało to miejsce w sprawach, w których wydano wyroki *Volkswagen* i *Biosafe-Indústria*, jest rezultatem zwykłego błędu, który został popełniony w dobrej wierze przez Zipvit, Royal Mail i HMRC.
35. HMRC przywołuje także zasadę, zgodnie z którą „niesymetryczne powołanie się” na dyrektywę nie jest dozwolone. Taka sytuacja ma miejsce wówczas, gdy przedsiębiorca korzysta z ustanowionego w prawie krajowym zwolnienia z podatku w odniesieniu do pewnych świadczeń (które to zwolnienie w istocie nie jest przewidziane w dyrektywie), a jednocześnie występuje o odliczenie VAT naliczonego w związku z tymi świadczeniami. W tym względzie HMRC powołuje się w szczególności na wyrok MDDP [wyrok w sprawie C-319/12]. HMRC twierdzi, że w istocie Zipvit zamierza zarówno osiągnąć korzyść z faktu, iż w prawie krajowym błędnie uznano świadczenie usług, o których mowa w niniejszej sprawie, za zwolnione [z VAT], jak i powołać się na dyrektywę na poparcie swojego żądania odliczenia VAT naliczonego w związku z takim świadczeniem, z naruszeniem owej zasady [zakazującej „niesymetrycznego powołania się”]. Zipvit nie zgadza się z tą tezą.

2) *W kwestii faktury*

36. Zipvit twierdzi, że w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości wskazuje się na istotną różnicę między przesłankami materialnymi, które muszą być spełnione w przypadku żądania dotyczącego [odliczenia] podatku naliczonego (w tym przewidzianymi w art. 168 lit. a) [dyrektywy]), a przesłankami formalnymi

mającymi zastosowanie do takiego żądania (w tym odnoszącymi się do przedstawienia faktury VAT zgodnie z art. 226 [dyrektywy]). W przypadku przesłanek materialnych stosuje się rygorystyczne podejście; z kolei odstąpienie od przesłanek formalnych jest dozwolone, jeżeli przedsiębiorca może przedstawić inne wystarczające dowody zapłaconego lub należnego VAT. Zipvit powołuje się w szczególności na wyroki: [z dnia 15 września 2016 r.], Barlis 06-Investmentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14; EU:C:2016:690; [z dnia 19 października 2017 r.], SC Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775; [z dnia 21 listopada 2018 r.], Vădan, C-664/16; EU:C:2018:933. [OR. 10]

37. Co się tyczy niniejszej sprawy, Zipvit utrzymuje, że przedstawił inne wystarczające dowody VAT zapłaconego (w postaci zapłaty VAT, który zdaniem Zipvit był zawarty w cenie uiszczonej przezeń na rzecz Royal Mail) lub należnego, ponieważ – w świetle wyroku TNT Post – wniosek taki można łatwo wyprowadzić po analizie faktur rzeczywiście przekazanych Zipvit przez Royal Mail oraz ustaleń umownych dotyczących świadczenia usług, do których odnosiły się owe faktury. HMRC nie może, przy korzystaniu z przysługującego mu na podstawie art. 29 ust. 2 rozporządzenia krajowego zakresu swobodnego uznania, odmówić uwzględnienia innych dowodów przedstawionych przez Zipvit na poparcie jego żądania.
38. Zipvit uważa, że wyroki Volkswagen i Biosafe-Indústria nie mają takiego znaczenia dla kwestii faktury, jakie przypisuje im HMRC. Zdaniem Zipvit argumenty powołane w tych rozstrzygnięciach należy raczej rozumieć w ten sposób, że owe wyroki służą zapewnieniu, aby przedsiębiorcy nie można było uniemożliwić skorzystania w praktyce z przysługującego mu prawa do żądania odliczenia VAT naliczonego w sytuacji, w której został on wprowadzony w błąd w związku z otrzymaniem faktury informującej, iż z tytułu świadczenia nie był należny VAT.
39. Na odparcie tych twierdzeń HMRC podnosi, że z przewidzianego w dyrektywie systemu poboru VAT zgodnie z zasadą neutralności wynika konieczność zwrócenia szczególnej uwagi na wymagania przewidziane w art. 226 pkt 9 i 10 [dyrektywy] dotyczące przedstawienia faktury, na której wykazuje się zarówno, że VAT jest należny w odniesieniu do danego świadczenia, jak i jego kwotę. Aby zapewnić skuteczne funkcjonowanie systemu VAT, informacje te muszą być znane szeregowi podmiotów, zaś organom podatkowym należy przedłożyć faktury, które w należyty sposób spełniają te wymagania, tak aby owe organy mogły monitorować sytuację i zyskać pewność, że usługodawca prawidłowo rozliczył się z nimi z pobranego VAT. Dlatego też zdaniem HMRC nie można skutecznie żądać odliczenia podatku naliczonego w razie braku faktury VAT spełniającej te konkretne wymagania.
40. HMRC zgadza się z argumentami przedstawionymi przez Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo). HMRC również powołuje się w szczególności na wyroki Volkswagen i Biosafe-Indústria oraz na wydane w tych sprawach opinie rzeczników generalnych, które jego zdaniem potwierdzają

zaprezentowane przezeń stanowisko, że dla skuteczności żądania odliczenia VAT naliczonego z tytułu świadczenia usług konieczne jest przedstawienie wystawionej przez Royal Mail faktury VAT, która spełniałaby wymagania zawarte w art. 226 pkt 9 i 10 dyrektywy. Zipvit nigdy nie zwrócił się do Royal Mail o przekazanie faktur obciążających go VAT należnym od ceny handlowej pobranej z tytułu świadczenia usług i wyraźnie nie miał zamiaru zwrócenia się o takie faktury ani zapłacenia VAT, który byłby na nich wykazany. Z uwagi na fakt, że Zipvit nie był w stanie przedstawić stosownych faktur VAT na poparcie swojego żądania odliczenia VAT naliczonego od usług, żądanie to musi zostać oddalone. Żaden przepis prawa Unii nie pozwala podważyć ustaleń dokonanych przez Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo) i sądy niższych instancji w przedmiocie skorzystania przez HMRC z zakresu swobodnego uznania na podstawie art. 29 ust. 2 rozporządzenia krajowego. [OR. 11]

41. [...] [pominięto wzmiankę o załącznikach do postanowienia]

W przedmiocie wystąpienia do Trybunału

42. W tych okolicznościach tutejszy sąd kieruje do Trybunału Sprawiedliwości następujące pytania:

[pytania prejudycjalne przedstawiono w załączniku powyżej] [...]
[OR. 12]

[...] [OR. 1]