

Vec C-156/20

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

6. apríl 2020

Vnútroštátny súd:

Supreme Court of the United Kingdom

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

1. apríl 2020

Navrhovateľka:

Zipvit Ltd

Odporkyňa:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

PRACOVNÝ DOKUMENT

[omissis]

ROZSUDOK

Zipvit Ltd (navrhovateľka) proti Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (odporkyňa)

[omissis]

NA SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM (NAJVYŠŠÍ SÚD SPOJENÉHO KRÁLOVSTVA)

1. APRÍL 2020

[omissis]

PO VYPOČUTÍ právneho zástupcu navrhovateľky a právneho zástupcu odporkyne 29. a 30. januára 2020

SA VYDÁVA UZNESENIE, ŽE

1. Otázky uvedené v prílohe k tomuto uzneseniu budú predložené Súdnemu dvoru Európskej únie na prejudiciálne rozhodnutie v zmysle článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.
2. O trovách konania sa rozhodne v konaní vo veci samej.

Registrátor

1. apríl 2020

PRÍLOHA

PREJUDICIÁLNE OTÁZKY

1) Ak i) daňový orgán, poskytovateľ služieb a obchodník, ktorý je zdaniteľnou osobou, nesprávne vyložia právo Únie o DPH a považujú poskytnutie služieb, ktoré podlieha štandardnej sadzbe dane, za oslobodené od DPH, ii) zmluva uzatvorená medzi poskytovateľom služieb a obchodníkom uvádza, že cena za poskytnutú službu je uvedená bez DPH a za predpokladu, že ak by DPH bola splatná, náklady v súvislosti s ňou by mal znášať obchodník, iii) poskytovateľ služieb si nikdy neuplatnil nárok na zaplatenie dodatočnej splatnej DPH od obchodníka a už si takýto nárok ani nemôže uplatniť, a iv) daňový orgán si nemôže alebo už nie je oprávnený (v dôvodu premlčania) uplatniť nárok voči poskytovateľovi služieb vo vzťahu k DPH, ktorá mala byť zaplatená, vyplýva zo smernice to, že skutočne zaplatená cena je kombináciou čistej zdaniteľnej sumy a DPH a na základe toho si môže obchodník uplatniť nárok na odpočítanie dane

na vstupe podľa článku 168 písm. a) smernice ako DPH, ktorá bola v skutočnosti „zaplatená“ vo vzťahu k predmetnému poskytnutiu služby?

2) Alternatívne, môže si za daných okolností obchodník uplatniť nárok na odpočítanie dane na vstupe v zmysle článku 168 písm. a) smernice ako DPH, ktorá bola „splatná“ vo vzťahu k predmetnému poskytnutiu služby?

3) Ak daňový orgán, poskytovateľ služieb a obchodník, ktorý je zdaniteľnou osobou, nesprávne vyložia právo Únie o DPH a považujú poskytnutie služieb, ktoré podlieha štandardnej sadzbe dane, za oslobodené od DPH, čoho výsledkom je, že obchodník nie je schopný predložiť daňovému orgánu faktúru obsahujúcu DPH, ktorá sa v súlade s článkom 226 ods. 9 a 10 smernice vzťahuje na jemu poskytnuté služby, je daný obchodník oprávnený uplatniť si nárok na odpočítanie dane na vstupe v zmysle článku 168 písm. a) smernice?

4) Je pri odpovedaní na prvú až tretiu otázku:

a) dôležité preskúmať, či by poskytovateľ služieb mal obranu, či už založenú na oprávnených očakávaniach alebo iného charakteru, ktorá vyplýva z vnútroštátneho práva alebo práva Únie, voči akémukoľvek pokusu daňového orgánu o vydanie výmeru ktorý by mu uložil povinnosť vyúčtovať sumu predstavujúcu DPH vo vzťahu k predmetnému dodaniu služieb?

b) dôležité, že obchodník vedel súčasne s daňovým orgánom a poskytovateľom služby, že poskytovanie služby v skutočnosti nebolo oslobodené od dane, alebo mal rovnaké vedomosti ako oni, a mohol ponúknuť zaplataenie splatnej DPH vo vzťahu k poskytnutým službám (vypočítanej na základe obchodnej ceny poskytnutej služby), ktorá by bola prevedená daňovému orgánu, ale neurobil tak?

[omissis]

Úvod

1. Táto vec sa týka práva obchodníka (v tomto prípade spoločnosti Zipvit) odpočítať DPH na vstupe splatnú alebo ním zaplatenú vo vzťahu ku službám, ktoré mu boli poskytnuté poskytovateľom (v tomto prípade spoločnosťou Royal Mail), pokiaľ sú takto poskytnuté služby využívané za účelom jeho vlastného dodávania tovaru alebo služieb konečnému spotrebiteľovi. Táto otázka vyvstáva za osobitných okolností.
2. Všeobecné obchodné podmienky upravujúce zmluvu o poskytovaní služieb medzi poskytovateľom a obchodníkom stanovovali, že obchodník by mal za poskytnuté služby zaplatiť obchodnú cenu zvýšenú o takú sumu DPH (ak sa uplatňuje), aká sa uplatňuje vo vzťahu k poskytnutým službám. Podľa neskoršieho rozsudku Súdneho dvora sa mala na poskytnutú službu uplatňovať štandardná sadzba DPH, takže obchodníkovi mala byť účtovaná DPH v určitom percente z obchodnej ceny

za poskytnutú službu. No v čase poskytnutia služby poskytovateľ aj obchodník konajúci v dobrej viere a na základe spoločnej chyby mali za to, že poskytnutá služba bola oslobodená od DPH. Obchodníkovi sa preto za poskytnutú službu účtovalo a zaplatil iba sumu rovnajúcu sa obchodnej cene. Faktúry vzťahujúce sa na predmetné poskytnuté služby obsahovali zmienku, že poskytnuté služby sú oslobodené od dane a teda uvádzali, že žiadna DPH sa vo vzťahu k nim neuplatňuje.

3. Daňový orgán (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, ďalej len „HMRC“) urobil v dobrej viere rovnakú chybu. HMRC neúmyselne prispel k chybe zmluvných strán vydaním daňových pokynov obsahujúcich usmernenia v rovnakom duchu.
4. Dôsledkom tejto chyby je, že obchodník zaplatil za každé poskytnutie služby iba sumy, ktoré sa rovnajú obchodnej cene každej poskytnutej služby a preto v súčasnosti nie je možné, aby mu bolo nariadené zaplatiť, alebo že zaplatí dodatočnú sumu, ktorá zodpovedá DPH z celkovej ceny (t.j. obchodná cena plus DPH splatná v súvislosti s ňou), ktorá mala byť za poskytnutie týchto služieb účtovaná a zaplatená. Rovnako ani poskytovateľ služieb nevykazoval vo vzťahu k HMRC žiadnu splatnú alebo zaplatenú DPH vo vzťahu k takýmto poskytnutiam služieb a nedá sa predpokladať, že by mu v súčasnosti bolo možné vykázať alebo že vykáže HMRC predmetnú DPH.
5. Napriek tomu obchodník teraz tvrdí, že je podľa článku 168 písm. a) základnej smernice o DPH ([smernica Rady] 2006/112/ES – ďalej len „smernica“) oprávnený vzniesť voči HMRC nárok na odpočítanie splatnej DPH ako DPH na vstupe vo vzťahu k predmetným poskytnutým službám alebo DPH považovanej v zmysle právnej úpravy za zahrnutú do účtovanej ceny zo strany poskytovateľa za každú poskytnutú službu (a teda podľa zákona DPH v skutočnosti považovanú za zaplatenú vo vzťahu k takémuto poskytnutiu služby keď obchodník zaplatil to, čo strany považovali za obchodnú cenu poskytnutej služby). V tomto kontexte HMRC tvrdí, že za okolností tejto veci na základe správneho výkladu smernice: 1) neexistuje splatná alebo zaplatená DPH vo vzťahu k predmetným poskytnutiam služby a preto nie je možné uplatniť si žiadny nárok na vrátenie dane na vstupe vo vzťahu k nim a/alebo 2) faktúry vzťahujúce sa na predmetné poskytnuté služby neuvádzali, že vo vzťahu k poskytnutým službám sa účtuje DPH a vzhľadom na to, že obchodník v žiadnom štádiu nedisponoval faktúrami, ktoré by indikovali, že je fakturovaná DPH a jej sumu, v súlade s článkom 226 ods. 9 a 10 smernice z tohto dôvodu obchodník tiež nie je oprávnený požadovať vrátenie DPH vo vzťahu k poskytnutým službám. Obchodník konštatuje v súvislosti s bodom 1) že DPH sa musí považovať za zaplatenú ako súčasť ceny (alebo za splatnú) a v súvislosti s bodom 2) že všetky relevantné skutočnosti sú v súčasnosti známe a že môže preukázať výšku splatnej alebo zaplatenej DPH za každú poskytnutú službu iným spôsobom.
6. Sumy nárokovanej zo strany spoločnosti Zipvit [obchodník] ako DPH na vstupe v súvislosti s príslušnými poskytnutiami služieb predstavujú 415 746 £ plus úrok.

Toto konanie je skúšobným prípadom v súvislosti s poskytovaním služieb zo strany Royal Mail [poskytovateľ], pri ktorom bola urobená rovnaká chyba. Súdu boli predložené odhady medzi 500 miliónmi £ a 1 miliardou £ predstavujúce celkovú hodnotu nárokov voči HMRC.

Skutkové okolnosti

7. Royal Mail je verejná pošta v Spojenom kráľovstve. Článok 132 ods. 1 písm. a) smernice (a ustanovenia, ktoré mu predchádzali) stanovuje, že členské štáty oslobodia od dane „poskytovanie služieb a dodanie tovaru s nimi súvisiaceho, ktoré uskutočňujú verejné pošty, s výnimkou prepravy osôb a telekomunikačných služieb“. Pri vykonávaní tohto ustanovenia ho parlament [UK] a HMRC vyložili ako zahŕňajúci všetky poštové služby poskytované zo strany Royal Mail. Vykonávací vnútroštátny právny predpis, zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994 (ďalej len „VATA“) obsahoval ustanovenie v tomto zmysle (príloha 9, skupina 3, odsek 1) a HMRC vydal v rovnakom zmysle aj usmernenia.
8. Spoločnosť Zipvit vykonáva podnikateľskú činnosť v oblasti dodávok výživových doplnkov s obsahom vitamínov a minerálov na základe poštovej objednávky a využívala služby Royal Mail. Počas obdobia od 1. januára 2006 do 31. marca 2010, Royal Mail poskytla spoločnosti Zipvit veľké množstvo obchodných poštových služieb na základe zmlúv, ktoré boli individuálne dojednané so spoločnosťou Zipvit. Toto konanie sa týka jednej z takýchto služieb, služby poskytovanej zo strany Royal Mail „multimedia®“ (ďalej len „služby“).
9. Zmluva, na základe ktorej Royal Mail poskytovala služby, zahŕňala príslušné všeobecné obchodné podmienky Royal Mail ktoré stanovovali, že všetky poštové poplatky, ktoré mal zaplatiť zákazník (t.j. spoločnosť Zipvit) boli oslobodené od DPH a že zákazník „zaplatí akúkoľvek splatnú DPH na poštovnom a ostatných poplatkoch v príslušnej sadzbe“ a že „DPH bude vypočítaná a zaplatená [z obchodnej ceny služieb]“. Preto, pokiaľ bola DPH splatná v súvislosti s poskytovaním služieb, celková cena, ktorú mala zaplatiť spoločnosť Zipvit za takeho poskytnutie služby na základe zmluvy, bola obchodná cena plus DPH.
10. No na základe vnútroštátnych právnych predpisov a usmernení a spoločného chybného názoru, že služby boli oslobodené od DPH, boli faktúry vystavené zo strany Royal Mail spoločnosti Zipvit vo vzťahu k službám označené písmenom „E“ znamenajúcim *exempt* [oslobodené], neobsahovali žiadnu sumu, ktorá by indikovala splatnú DPH, a spoločnosti Zipvit bola účtovaná iba obchodná cena služieb. Spoločnosť Zipvit dané sumy uvedené vo faktúrach Royal Mail riadne zaplatila. Spoločnosť Zipvit v čase poskytnutia služieb neuplatnila žiadny nárok na vrátenie DPH na vstupe v súvislosti s nimi.
11. Vzhľadom na to, že Royal Mail považovala služby za oslobodené od dane a vo svojich faktúrach neuvádzala žiadnu položku predstavujúcu DPH, táto spoločnosť HMRC nevykázala žiadnu sumu týkajúcu sa DPH vo vzťahu k poskytnutiu

služieb. HMRC tiež mal za to, že služby sú od dane oslobodené a neočakávali a ani nepožadovali od Royal Mail, aby im vykazovala akúkoľvek takúto sumu.

12. Táto prax pokračovala niekoľko rokov a to až do vydania rozsudku Súdneho dvora z 23. apríla 2009 vo veci [TNT Post,] C-357/07, EU:C:2009:248; [omissis]. Súdny dvor rozhodol, že oslobodenie poštových služieb sa uplatňuje iba na služby, ktoré verejné pošty poskytujú ako také, a neuplatňuje sa na poskytovanie služieb, pre ktoré boli podmienky dojednané individuálne.
13. Na základe tohto výkladu smernice a predpisu, ktorý jej predchádzal, Súdny dvorom by sa služby v tomto konaní mali v relevantnom období považovať za služby, na ktoré sa uplatňuje štandardná sadzba DPH. Royal Mail mala fakturovať spoločnosti Zipvit celkovú cenu za poskytnutie služieb pozostávajúcu z obchodnej ceny plus DPH v štandardnej sadzbe a Royal Mail mala HMRC vykázať DPH. No za daných okolností spoločnosti Zipvit nebola DPH účtovaná a ani ju neplatila a Royal Mail nevykázala HMRC žiadnu sumu predstavujúcu DPH vo vzťahu k službám.
14. Vo svetle rozsudku vo veci TNT Post si spoločnosť Zipvit uplatnila dva nároky voči HMRC na odpočítanie DPH na vstupe vo vzťahu k službám [omissis]: i) 15. septembra 2009 vo výške 382 599 £ plus úrok vo vzťahu k „dani na vstupe zaplatenej od štvrtého končiaceho 31. marca 2006 (splatnej po 1. apríli 2006) do štvrtého končiaceho 30. júna 2009“ a ii) 8. apríla 2010 vo výške 33 147 £ vo vzťahu k obdobiam do decembra 2009 a do marca 2010. Tieto nároky boli vypočítané na základe toho, že skutočne zaplatená cena za poskytnuté služby musí byť považovaná na zahŕňajúcu DPH.
15. Medzičasom HMRC požadoval od spoločnosti Royal Mail, aby presne určila ktoré z ňou poskytovaných služieb boli dotknuté rozsudkom vo veci TNT Post.
16. HMRC odmietol nárok spoločnosti Zipvit prostredníctvom listu z 12. mája 2010. Urobil tak na základe toho, že spoločnosť Zipvit bola na základe zmluvy povinná zaplatiť DPH vo vzťahu k obchodnej cene služieb, ale DPH jej v príslušných faktúrach nebola účtovaná a DPH neplatila. Po preskúmaní HMRC potvrdil dané rozhodnutie prostredníctvom listu z 2. júla 2010.
17. V súčasnosti nedošlo k uplynutiu vnútroštátnej šesťročnej premlčacej lehoty v zmysle § 5 zákona o premlčaní z roku 1980 vo vzťahu k zmluvnému nároku Royal Mail na požadovanie zostatku celkovej ceny, ktorá je splatná vo vzťahu k poskytnutiu služieb (t.j. sumy rovnajúcej sa splatnej DPH vo vzťahu k danej službe, vypočítanej s odkazom na obchodnú cenu služieb). Ale uplatnenie nárokov voči všetkým relevantným zákazníkom Royal Mail, na ktorých sa vzťahuje rozsudok vo veci TNT Post, vrátane spoločnosti Zipvit, by bolo nákladné a administratívne náročné pre Royal Mail a táto nemala obchodný záujem tak urobiť a z tohto dôvodu si neuplatňovala dané nároky.
18. V tom čase mali HMRC v lehotách uvedených v § 73 ods. 6 a § 77 ods. 1 VATA vydať výmery voči Royal Mail na DPH vo vzťahu minimálne k niektorým

poskytnutým službám. No HMRC zastávali názor, že by nemali vydať takéto výmery pretože vnútroštátne právne predpisy vo forme VATA stanovovali, že v danom čase bolo poskytovanie služieb oslobodené a že Royal Mail v skutočnosti od spoločnosti Zipvit nedostala splatnú DPH na poskytnuté služby. Okrem toho HMRC zastávali názor, že vytvorili vymožitelné oprávnené očakávanie na strane spoločnosti Royal Mail, že nebola povinná vyberať a účtovať DPH vo vzťahu k službám a z tohto dôvodu by mala Royal Mail dobrú obranu voči akémukoľvek pokusu o vydanie výmerov voči nej na vykazovanie DPH vo vzťahu k službám.

19. Spoločnosť Zipvit podala proti rozhodnutiu o preskúmaní HMRC opravný prostriedok na First-tier Tribunal (Tax Chamber) (súd prvého stupňa, oddelenie pre daňové spory). O tomto opravnom prostriedku sa pojednávalo 14. a 15. mája 2014. Do tejto doby uplynula premlčacia lehota na uplatnenie zmluvného nároku zo strany spoločnosti Royal Mail voči spoločnosti Zipvit na zaplatenie zostatku z celkovej ceny splatnej za dodanie služieb vo vzťahu k väčšej časti realizovaných poskytnutých služieb. HMRC tiež z veľkej časti, ak nie úplne, uplynula lehota na vydanie výmerov voči spoločnosti Royal Mail [omissis] [omissis].
20. First-tier Tribunal konštatoval, že služby podliehali štandardnej sadzbe DPH v zmysle práva Únie, ako to uvádzal rozsudok vo veci TNT Post a že oslobodenie poštových služieb zakotvené vo vnútroštátnom práve by mohlo a malo byť vykladané rovnakým spôsobom, aby boli dané služby podľa vnútroštátneho práva považované za podliehajúce štandardnej sadzbe. Táto skutočnosť je v súčasnosti nesporná.
21. First-tier Tribunal zamietol opravný prostriedok spoločnosti Zipvit rozsudkom z 3. júla 2014 [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>]. Konštatoval, že HMRC nedisponoval vymožitelným daňovým nárokom voči spoločnosti Royal Mail z dôvodu, že Royal Mail vo svojich priznaniach k DPH nevykázala žiadnu DPH vo vzťahu k poskytovaniu služieb z jej strany, neuskutočnila dobrovoľné oznámenie o nezaplatenej DPH, nevystavila žiadnu faktúru preukazujúcu splatnú DPH a HMRC neposúdil spoločnosť Royal Mail ako povinnú platiť DPH [omissis].[omissis: odkazy na čísla bodov rozsudku FTT sú vynechané]. Za takýchto okolností neexistovala „splatná alebo zaplatená“ DPH zo strany spoločnosti Royal Mail vo vzťahu k poskytovaniu služieb na účely článku 168 písm. a) smernice [omissis] [omissis]. Otázka, či by bolo HMRC znemožnené vydať výmer voči spoločnosti Royal Mail na základe zásad verejného práva vrátane zásady oprávneného očakávania nebolo v tomto prípade potrebné stanoviť [omissis]. V každom prípade vzhľadom na to, že spoločnosť Zipvit nemala platné daňové faktúry v súvislosti s poskytovaním služieb, ktoré by indikovali fakturáciu DPH, nemala právo uplatniť si nárok na odpočítanie danej DPH ako dane na vstupe [omissis]. Napriek tomu, že HMRC má možnosť v zmysle vnútroštátneho práva akceptovať alternatívne dôkazy o zaplatení DPH namiesto daňovej faktúry (podľa nariadenia 29 ods. 2 nariadení o dani z pridanej hodnoty z roku 1995 (SI 1995/2518) – ďalej len „nariadenie 29 ods. 2“), ktoré v ich rozhodnutiach opomenuli zohľadniť, First-tier Tribunal konštatoval, že po náležitom zvážení, či akceptovať alternatívne dôkazy, by sa HMRC nevyhnutne a oprávnené rozhodol

pri uplatňovaní svojej diskrečnej právomoci neakceptovať nárok spoločnosti Zipvit na odpočítanie DPH na vstupe za služby [omissis]. V tejto súvislosti bolo dôležité, že vrátenie hypotetickej DPH na vstupe spoločnosti Zipvit za služby by pre spoločnosť Zipvit predstavovalo neoprávnené plnenie [omissis]. Spoločnosť Zipvit v skutočnosti zaplatila iba obchodnú cenu za služby bez DPH a preto by vrátenie DPH vo vzťahu k poskytnutým službám znamenalo, že v ekonomickom ponímaní by získala služby za významne nižšiu cenu ako je ich obchodná hodnota. [omissis].

22. Spoločnosť Zipvit podala odvolanie. Upper Tribunal (Tax Chamber) (druhostupňový súd, oddelenie pre daňové spory) odvolanie zamietol. [omissis]. [omissis: komentár k rozdielom vo výklade medzi FTT a Upper Tribunal, vyriešené na Court of Appeal, je vynechaný]. V súčasnosti je nesporné, že „splatná alebo zaplatená“ znamená splatná alebo zaplatená obchodníkom poskytovateľovi. Druhostupňový súd potvrdil rozhodnutie prvostupňového súdu o vystavení faktúr a o otázke uplatnenia diskrečnej právomoci v zmysle nariadenia 29 ods. 2.
23. Spoločnosť Zipvit podala opravný prostriedok na Court of Appeal. Až na tomto súde boli definitívne preskúmané základné okolnosti týkajúce sa záväzkov spoločnosti Zipvit vyplývajúcich z jej zmluvy so spoločnosťou Royal Mail a boli v tomto ohľade urobené uvedené skutkové zistenia. Tieto sú v súčasnosti nesporné.
24. Court of Appeal opravný prostriedok spoločnosti Zipvit zamietol [v rozsudku z 29. júna 2018; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Po rozsiahлом preskúmaní judikatúry Súdneho dvora, pokiaľ ide o „splatnú alebo zaplatenú“ DPH, čo predstavuje problematiku, ktorá vyplynula zo skutkového stavu týkajúceho sa zmluvných záväzkov spoločnosti Zipvit, Court of Appeal dospel k záveru, že pozícia Súdneho dvora nie je *acte clair*. [omissis]. Court of Appeal však v súvislosti s problematikou vystavenia faktúr dospel k rovnakému záveru ako nižšie uvedené súdy [omissis]. Po preskúmaní judikatúry Súdneho dvora Court of Appeal rozhodol, že pre spoločnosť Zipvit je nevyhnutnou podmienkou uplatnenia akéhokolvek práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti so službami to, aby bola schopná predložiť faktúry s DPH, ktoré preukazujú, že DPH bola v súvislosti s poskytovaním služieb účtovaná v súlade s článkom 226 ods. 9 a 10 smernice, alebo dodatočné dôkazy preukazujúce zaplatenie HMRC príslušnej dane zo strany spoločnosti Royal Mail, čo spoločnosť Zipvit nebola schopná urobiť [omissis]. Court of Appeal sa so súdmi nižšieho stupňa ďalej zhodol na otázke uplatnenia diskrečnej právomoci HMRC podľa nariadenia 29 ods. 2 [omissis]. Ak by HMRC posudzoval spoločnosť Zipvit tak, že zaplatila DPH na vstupe vo vzťahu k službám, spoločnosť Zipvit by získala neoprávnené obohatenie [omissis] prostredníctvom dosiahnutia zníženia obchodnej ceny, ktorú musela zaplatiť za služby, ktoré by bolo vyplatené z verejných zdrojov aj napriek tomu, že daná DPH do štátnej pokladnice nebola zaplatená [omissis]. Court of Appeal považoval problematiku

týkajúcu sa vystavenia faktúr za *acte clair* a preto nepovažoval za potrebné Súdnemu dvoru predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania [*omissis*].

Opravný prostriedok na Supreme Court (Najvyšší súd, Spojené kráľovstvo)

25. Spoločnosť Zipvit podala opravný prostriedok na tento súd. Spoločnosť Zipvit tvrdí, že mala uspieť tak pokiaľ ide o problematiku „splatnej alebo zaplatenej“ DPH, ako aj pokiaľ ide o problematiku vystavených faktúr vrátane otázky výkonu diskrečnej právomoci HMRC v zmysle nariadenia 29 ods. 2 do tej miery, do akej to je potrebné. Po úplnom zdôvodnení súd rozhodol, že ani problematika „splatnej alebo zaplatenej“ DPH, ani problematika vystavených faktúr nemôžu byť považované za *acte clair* a je potrebné Súdnemu dvoru predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahujúci otázky, ktoré sú uvedené na konci tohto rozsudku. Nižšie sú stručne zhrnuté tvrdenia účastníkov konania o tomto opravnom prostriedku.

1) *Problematika „splatnej alebo zaplatenej“ DPH*

26. Článok 168 písm. a) smernice stanovuje, že obchodník, ktorý je zdaniteľnou osobou, je oprávnený odpočítať z výšky DPH, ktorú je ako zdaniteľná osoba povinný zaplatiť, „DPH splatnú alebo zaplatenú... za tovar, ktorý [mu] bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré [mu] boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou“.

27. Spoločnosť Zipvit tvrdí, že za okolností, o aké ide v prejednávanej veci, keď (hoci bola zmluvne zaviazaná zaplatiť cenu s DPH) zaplatila iba obchodnú cenu, ktorá jej bola fakturovaná na faktúre od spoločnosti Royal Mail, musí sa na ňu (spoločnosť Zipvit) hľadieť tak, že zaplatila DPH, ktorá bola zahrnutá do zaplatenej sumy. Suma fakturovaná zo strany spoločnosti Royal Mail a zaplatená spoločnosťou Zipvit má byť považovaná za celkovú cenu pozostávajúcu z (nižšej) zdaniteľnej čiastky a DPH v štandardnej sadzbe k danej zdaniteľnej čiastke. Preto ak Royal Mail fakturovala spoločnosti Zipvit čiastku 120 £ vo faktúre za poskytnutie služieb, ktorá predstavovala obchodnú cenu za služby, a spoločnosť Zipvit zaplatila iba túto čiastku, potom, aj keď sa na faktúre uvádzalo, že služby boli oslobodené od DPH, za zdaniteľnú čiastku (v zmysle článkov 73 a 78 smernice) malo byť [*omissis*] považovaných iba 100 £ a zvyšných 20 £ (predpokladajúc 20 % sadzbu DPH) malo byť považovaných za DPH, ktorú je teraz spoločnosť Zipvit oprávnená požadovať ako daň na vstupe v súvislosti so službami poskytnutými z jej strany jej klientom. Tento vložený prvok DPH každej platby predstavuje DPH, ktorá už bola „zaplatená“ v požadovanom zmysle, a teda spadá do rozsahu pôsobnosti článku 168 písm. a).

28. Na podporu tohto tvrdenia spoločnosť Zipvit uvádza najmä články 73, 78 a 90 smernice (zohľadnené vo vnútroštátnej právnej úprave v § 19 ods. 2 a 26A VATA) a rozsudok [zo 7. novembra 2013] vo veci Tulicá (spojené veci C-249/12 a C-250/12), EU:C:2013:722.

29. Alternatívne, aj keby sa zahrnutá DPH, na ktorú sa odvoláva spoločnosť Zipvit, nepovažovala za „zaplatenú“ na účely článku 168 písm. a), DPH by sa mala považovať na účely daného ustanovenia za „splatnú“ a teda spoločnosť Zipvit je na tomto základe oprávnená požadovať jej odpočítanie ako DPH na vstupe.
30. Pokiaľ HMRC tvrdí, že nemôžu prinútiť spoločnosť Royal Mail predkladať im DPH vo vzťahu k poskytovaniu služieb spoločnosti Zipvit z jej strany, potom je to chyba HMRC (buď kvôli ich konaniu pri vytváraní akýchkoľvek oprávnených očakávaní alebo iných spôsobov obrany, na ktoré by sa Royal Mail mohla odvolávať proti donucovacím opatreniam prijatým HMRC – čím spoločnosť Zipvit nepripúšťa, že takáto obrana existuje – alebo z dôvodu uplynutia lehoty, čo v súčasnosti bráni vo vymáhaní dane) a v každom prípade nejde o okolnosť, ktorá je spôsobilá zabrániť spoločnosti Zipvit v tom, aby v zmysle článku 168 písm. a) uplatňovala svoj nárok na odpočítanie DPH na vstupe, ktorá je splatná alebo bola zaplatená.
31. Voči týmto tvrdeniam HMRC oponuje, že za okolností o aké ide vo veci samej v smernici neexistuje nič, čo by vyžadovalo alebo odôvodňovalo spätné prepísanie obchodných dojednaní medzi spoločnosťami Royal Mail a Zipvit, podľa ktorých faktúry od spoločnosti Royal Mail uvádzali iba obchodnú cenu, ktorú mala zaplatiť za služby spoločnosť Zipvit a spoločnosť Zipvit zostala zmluvne zaviazaná zaplatiť spoločnosti Royal Mail dodatočnú sumu vo vzťahu k DPH v štandardnej sadzbe k danej obchodnej cene (čo bolo objasnené až po vydaní rozsudku vo veci TNT Post). Ďalšie udalosti boli také, že Royal Mail nevystavila ďalšie faktúry za účelom požadovania úhrady danej DPH; nebolo možné ju nútiť vystaviť takéto ďalšie faktúry (a v súčasnosti uplynula lehota, v rámci ktorej tak mohla urobiť v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy premlčania vo vzťahu k zmluvným nárokom); nepredložila HMRC žiadnu DPH vo vzťahu k službám (či už zahrnutú DPH v rámci nižšej nominálnej obchodnej ceny, ako to uvádza spoločnosť Zipvit alebo DPH fakturovateľnú vo vzťahu ku skutočnej obchodnej cene); a HMRC nemohol uskutočniť úkony smerujúce k donúteniu spoločnosti Royal Mail účtovať akúkoľvek DPH vo vzťahu k poskytovaniu služieb (buď z dôvodov verejného práva, vrátane rešpektovania oprávnených očakávaní spoločnosti Royal Mail, alebo z dôvodu premlčania).
32. HMRC tvrdí, že umožnenie spoločnosti Zipvit požadovať DPH pomyselné zahrnutú v platbe, ktorú uhradila Royal Mail, by prepísalo históriu úplne teoretickým spôsobom odlišným od reality, čo nie je cieľom žiadneho ustanovenia smernice. Ako sudy nižšieho stupňa a Court of Appeal správne konštatovali, znamenalo by to, že spoločnosť Zipvit by získala neoprávnené finančné obohatenie na úkor daňových poplatníkov (a čo by jej poskytlo výhodu oproti jej obchodnej konkurencii), čo nemôže byť v zmysle smernice zdôvodniteľné. Spôsobilo by to tiež následok, ktorý by porušil zásadu neutrality, ktorá je základom smernice v tom zmysle, že DPH na vstupe, ktorej odpočítanie požaduje spoločnosť Zipvit, nikdy nebola zaplatená do štátneho rozpočtu a Royal Mail by nekonala ako inkasný zástupca pre daňové orgány spôsobom, ktorý je potrebný na uplatnenie tejto zásady (v tejto súvislosti sa HMRC opiera najmä o rozsudky

[z 24. októbra 1996] vo veci Elida Gibbs (Vec C-317/94) [EU:C:1996:400], bod 22, a [z 28. novembra 2013] vo veci Minister Finansów (Vec C-319/12) [EU:C:2013:778] body 41-43).

33. HMRC tvrdí, že prejednávánú vec je potrebné odlišiť od okolností, ktoré boli posudzované vo veci Tulicã. V bode 37 rozsudku v tejto veci Súdny dvor výslovne uviedol, že sa nezaoberal typom zmluvného dojednania, o aké ide v tejto veci. V prípade, keď zmluva uzatvorená medzi poskytovateľom (Royal Mail) a obchodníkom (Zipvit) zaväzuje obchodníka platiť obchodnú cenu za poskytnuté služby plus dodatočnú sumu pokrývajúcu splatnú DPH vo vzťahu k tejto obchodnej cene, z judikatúry vyplýva, že pri správnom výklade článku 168 písm. a) smernice sa DPH môže považovať za „zaplatenú“ iba vtedy, ak bola splatná DPH vo vzťahu k obchodnej cene skutočne zaplatená, čo sa v tomto prípade nestalo. Z judikatúry tiež vyplýva, že DPH je možné považovať za „splatnú“ iba v prípade, ak existuje vykonateľný nárok na jej zaplatenie zo strany spoločnosti Zipvit a bolo zabezpečené, že bol postúpený daňovým úradom, čo sa v tomto prípade nestalo. HMRC sa odvoláva najmä na [rozsudky] [z 29. marca 2012,] Vélclair (Vec C-414/10; EU:C:2012:183); [z 21. marca 2018,] Volkswagen (Vec C-533/16; EU:C:2017:2040) a [z 12. apríla 2018,] Biosafe-Indústria de Reciclagens (Vec C-8/17; EU:C:2017:249).
34. HMRC tvrdí, že z judikatúry nevyplýva, že konanie daňového orgánu je relevantným hľadiskom pri uplatňovaní smernice v takejto veci. Daňový orgán zvyčajne nebude vedieť, aké služby boli poskytnuté, a či je oprávnený vydať daňový výmer voči poskytovateľovi, ak nebude predložené vyhlásenie poskytovateľa alebo nebudú predložené daňové faktúry, ktoré sú v súlade s článkom 226 ods. 9 a 10. Okrem toho a v každom prípade v konaní HMRC neexistuje nič, čo by mohlo odôvodniť nerešpektovanie zásad práva Únie uvedených v [tejto judikatúre]. Rovnako ako vo veciach Volkswagen a Biosafe-Industria, posudzovaná situácia vznikla v dôsledku chyby, ktorú spoločne urobili v dobrej viere spoločnosť Zipvit, Royal Mail a HMRC.
35. HMRC sa tiež odvoláva na zásadu, ktorá stanovuje, že nie je dovolené asymetrické odvolávanie sa na smernicu, ak obchodník využíva výhody oslobodenia od dane podľa vnútroštátnych právnych predpisov (ktoré smernica v skutočnosti nepovoľuje), pokiaľ ide o poskytovanie služieb a žiada o odpočítanie DPH na vstupe vo vzťahu k tomuto poskytovaniu služieb. V tomto zmysle sa HMRC odvoláva najmä na vec MDDP [rozsudok vo veci C-319/12]. Tvrdí, že spoločnosť Zipvit sa v podstate snaží využiť tak skutočnosť, že vnútroštátne právne predpisy v prejednávanej veci mylne kvalifikovali poskytovanie služieb ako oslobodené od dane, a zároveň sa odvoláva na smernicu na podporu svojho nároku na odpočítanie DPH na vstupe v súvislosti s takýmto poskytovaním služieb v rozpore s predmetnou zásadou. Spoločnosť Zipvit to popiera.

2) *Vystavenie faktúry*

36. Spoločnosť Zipvit tvrdí, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že existuje podstatný rozdiel medzi hmotnoprávnymi požiadavkami, ktoré musia byť splnené, aby bolo možné uplatniť nárok na daň na vstupe (vrátane tých, ktoré sú uvedené v článku 168 písm. a)) a formálnymi požiadavkami, ktoré sa uplatňujú vo vzťahu k takémuto nároku (vrátane tých, ktoré sa týkajú vystavenia faktúry s DPH v súlade s článkom 226). Tento prístup je prísny vo vzťahu k hmotnoprávnym požiadavkám, ale odchýlka od formálnych požiadaviek je prípustná, ak obchodník môže predložiť uspokojivý dôkaz o DPH, ktorá bola zaplatená alebo je splatná. Spoločnosť Zipvit sa odvoláva najmä na rozsudky [z 15. septembra 2006,] Barlis 06-Investimentos Imobiliários e Turísticos (Vec C-516/14; EU:C:2016:690); [z 19. októbra 2017,] SC Paper Consult (Vec C-101/16; EU:C:2017:775) a [z 21. novembra 2018,] Vădan (Vec C-664/16; EU:C:2018:933).
37. V tejto veci spoločnosť Zipvit tvrdí, že predložila iné uspokojivé dôkazy o DPH, ktorá bola zaplatená (vo forme zaplataenia zahrnutej DPH, o ktorej spoločnosť Zipvit tvrdí, že tvorila súčasť ceny, ktorú zaplatila spoločnosti Royal Mail), alebo ktorá bola splatná vzhľadom na to, že s odvolaním sa na rozsudok vo veci TNT Post to možno jednoducho vyvodíť z faktúr, ktoré Royal Mail poslala spoločnosti Zipvit v spojení so zmluvnými dojednaniaми týkajúcimi sa poskytovania služieb, na ktoré sa faktúry vzťahovali. HMRC nemohol pri výkone svojej diskrečnej právomoci v zmysle nariadenia 29 ods. 2 odmietnuť prijať alternatívne dôkazy predložené spoločnosťou Zipvit na podporu jej nároku.
38. Spoločnosť Zipvit tvrdí, že rozsudky vo veciach Volkswagen a Biosafe-Industria, o ktoré sa HMRC opiera, nemajú význam vo vzťahu k vystavovaniu faktúr. Podľa spoločnosti Zipvit lepšie vysvetlenie zdôvodnenia v týchto veciach spočíva v tom, že sa snažili zabezpečiť, aby sa obchodníkovi nebránilo v tom, aby mohol prakticky uplatniť svoje právo uplatňovať nárok na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za okolností, keď bol uvedený do omylu prijatím faktúry, ktorá indikovala, že v súvislosti s poskytnutím služieb nebola splatná žiadna DPH.
39. V tejto súvislosti HMRC tvrdí, že režim smernice o výbere DPH v súlade so zásadou neutrality vyžaduje, aby sa požiadavkám uvedeným v článku 226 ods. 9 a 10 týkajúcim sa vystavenia faktúry, ktorá bude obsahovať informáciu, že v súvislosti s poskytnutím služby je splatná DPH a v akej výške, pripisoval osobitný význam. V rámci režimu DPH musí poznať tieto záležitosti niekoľko strán, aby režim účinne fungoval; a daňovým orgánom musia byť predložené faktúry, ktoré sa riadia týmito požiadavkami, aby mohli monitorovať situáciu a zabezpečiť, aby im poskytovateľ riadne preukazoval účtovanú DPH. Podľa HMRC preto nemožno uplatniť platný nárok na odpočítanie dane na vstupe bez faktúry obsahujúcej DPH, ktorá spĺňa tieto konkrétne požiadavky.
40. HMRC podporuje odôvodnenie Court of Appeal. Tiež sa odvoláva najmä na návrhy generálnych advokátov, ktoré boli prednesené vo veciach Volkswagen a Biosafe-Industria, o ktorých konštatuje, že podporujú jeho tvrdenia, že platný

nárok na odpočítanie DPH na vstupe vo vzťahu k poskytnutiu služieb by musel byť podporený faktúrou obsahujúcou DPH vystavenou zo strany spoločnosti Royal Mail, ktorá by bola v súlade s článkom 226 ods. 9 a 10 smernice. Spoločnosť Zipvit nikdy nepožiadala spoločnosť Royal Mail o zaslanie faktúr obsahujúcich splatnú DPH v súvislosti s obchodnou cenou účtovanou za poskytovanie služieb a evidentne nemala žiadny úmysel o takéto faktúry požiadať alebo zaplatiť danú DPH, ktorú by obsahovali. Vzhľadom na to, že spoločnosť Zipvit nebola schopná predložiť príslušné faktúry obsahujúce DPH za účelom podpory jej nároku na odpočítanie DPH na vstupe vo vzťahu k službám, tento nárok je potrebné zamietnuť. V práve Únie neexistuje ustanovenie, na základe ktorého by bolo možné spochybniť závery súdov nižšieho stupňa a Court of Appeal, pokiaľ ide o výkon diskrečnej právomoci HMRC podľa nariadenia 29 ods. 2.

41. [omissis]. [omissis: zoznam príloh k uzneseniu je vynechaný]

Návrh na začatie prejudiciálneho konania Súdnym dvorom

42. Za týchto okolností súd predkladá Súdnemu dvoru tieto otázky:

[omissis: prejudiciálne otázky sú uvedené v prílohe vyššie]

[omissis]