

**Zadeva C-156/20**

**Predlog za sprejetje predhodne odločbe**

**Datum vložitve:**

6. april 2020

**Predložitveno sodišče:**

Supreme Court of the United Kingdom (Združeno kraljestvo)

**Datum predložitvene odločbe:**

1. april 2020

**Pritožnik:**

Zipvit Ltd

**Nasprotna stranka v pritožbenem postopku:**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

---

[...] (ni prevedeno)

**SODBA**

**Zipvit Ltd (pritožnik) proti Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nasprotna stranka v pritožbenem postopku)**

[...] (ni prevedeno)

**PRED SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM (VRHOVNO SODIŠČE ZDRUŽENEGA KRALJESTVA)**

1. APRIL 2020

[...] (ni prevedeno)

**OB UPOŠTEVANJU** navedb zastopnikov pritožnika in nasprotne stranke, predstavljenih 29. in 30. januarja 2020,

**SE SKLENE:**

1. V prilogi k temu sklepu predstavljena vprašanja se na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije predložijo v predhodno odločanje Sodišču Evropske unije.
2. Odločitev o stroških se pridrži.

Sodni tajnik

1. april 2020

## PRILOGA

### PREDLOŽENA VPRAŠANJA ZA PREDHODNO ODLOČANJE

(1) Če (i) davčni organ, izvajalec storitve in trgovec, ki je davčni zavezanec, napačno razlagajo evropsko zakonodajo na področju DDV in opravljeno storitev, ki je obdavčljiva po splošni stopnji, obravnavajo kot oproščeno plačila DDV, (ii) je bilo v pogodbi med izvajalcem storitve in trgovcem navedeno, da cena za opravljeno storitev ni vključevala DDV, in določeno, da bi v primeru, ko bi bilo treba plačati DDV, te stroške nosil trgovec, (iii) izvajalec storitve dodatnega dolgovanega DDV od trgovca nikoli ne terjata in ga ne more več terjati ter (iv) davčni organ od izvajalca storitve ne more in ne more več (zaradi zastaranja) zahtevati DDV, ki bi moral biti plačan, ali je učinek Direktive tak, da je dejansko plačana cena kombinacija neto obdavčljivega zneska in DDV nanj, tako da lahko trgovec zahteva, da se vstopni davek v skladu s členom 168(a) Direktive odbije kot DDV, ki je bil dejansko „plačan“ v zvezi z navedeno storitvijo?

(2) Podredno, ali lahko v teh okoliščinah trgovec zahteva, da se v skladu s členom 168(a) Direktive vstopni davek odbije kot DDV, ki je bil „dolgovan“ v zvezi z navedeno storitvijo?

(3) Če davčni organ, izvajalec storitve in trgovec, ki je davčni zavezanec, napačno razlagajo evropsko zakonodajo na področju DDV in storitev, ki je obdavčljiva po splošni stopnji, obravnavajo kot oproščeno plačila DDV, zaradi česar trgovec davčnemu organu ne more predložiti računa z DDV, ki bi bil skladen s členom 226(9) in (10) Direktive v zvezi s storitvijo, ki je bila zanj opravljena, ali je trgovec upravičen zahtevati, da se vstopni davek odbije v skladu s členom 168(a) Direktive?

(4) Pri odgovoru na prvo, drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje:

(a) ali je treba preučiti, ali bi izvajalec storitve imel argumente za obrambo, utemeljene na legitimnem pričakovanju ali kako drugače, ki izhajajo iz nacionalnega prava ali prava EU, s katerimi bi ovrgel kakršen koli poskus davčnega organa, da izda odmero, s katero bi se od njega zahtevalo, da obračuna znesek, ki predstavlja DDV v zvezi z zadevno storitvijo?

(b) ali je pomembno, da je trgovec ob istem času kot davčni organ in izvajalec storitve vedel, da storitev dejansko ni bila oproščena plačila DDV, oziroma da je bil enako seznanjen kot onadva in bi lahko ponudil plačilo dolgovanega DDV v zvezi s storitvijo (kot je bil izračunan na podlagi komercialne cene dobave), tako da bi ta lahko bil prenesen na davčni organ, vendar tega ni storil?

[...] (ni prevedeno)

### *Uvod*

1. Ta zadeva obravnava pravico trgovca (v tem primeru družbe Zipvit), da odbije vstopni DDV, ki ga mora plačati ali ga je plačal za storitve, ki jih je zanj opravil izvajalec storitev (v tem primeru družba Royal Mail), če se te storitve uporabijo za trgovčevo lastno dobavo blaga ali opravljanje storitev za končnega potrošnika. Težava nastane v posebnem spletu okoliščin.
2. V splošnih pogojih poslovanja, ki veljajo za pogodbo o opravljanju storitev med izvajalcem storitev in trgovcem, je bilo določeno, da je moral trgovec za storitev plačati komercialno ceno, k temu pa dodati še tak znesek DDV (če sploh), kot ga je bilo treba obračunati v zvezi s storitvijo. Kot je v poznejši sodbi odločilo Sodišče, bi bilo treba storitev dejansko obravnavati kot storitev s splošno stopnjo DDV, tako da bi trgovcu moral biti zaračunan DDV, odmerjen v ustreznem odstotku komercialne cene za storitev. Vendar sta v času storitve tako izvajalec storitev kot tudi trgovec, ki sta ravnala v dobri veri in na podlagi skupne napake, razumela, da je bila storitev oproščena plačila DDV, tako da je bil trgovcu zaračunan le znesek, ki je bil enak komercialni ceni za storitev, in ta znesek je trgovec tudi plačal. Na računih, ki so se nanašali na zadevne storitve, je bilo navedeno, da so bile te storitve oproščene plačila davka in zato v zvezi z njimi ni bilo treba plačati DDV.
3. Davčni organ (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, v nadaljevanju: HMRC) je v dobri veri storil isto napako. HMRC je nenamerno prispeval k napaki strank, saj je izdal davčne smernice, ki so vsebovale navedbe v enakem smislu.
4. Zaradi te napake je trgovec za vsako storitev plačal le zneske, ki so bili enaki komercialni ceni, in zdaj ni pričakovati, da bi ga lahko prisilili plačati ali da bo plačal dodatni znesek, ki bi bil enak elementu DDV v skupni ceni (tj. komercialni ceni z dolgovanim DDV, ki se nanaša nanjo), ki bi jo bilo treba zaračunati in plačati v zvezi s takimi storitvami. Podobno izvajalec storitev HMRC ni predložil nobenega obračuna dolgovanega ali plačanega DDV v zvezi s takimi storitvami in ni pričakovati, da bi ga zdaj lahko prisilili, da HMRC predloži tak obračun DDV ali da ga bo predložil.
5. Trgovec zdaj kljub temu trdi, da je v skladu s členom 168(a) glavne direktive o DDV ([Direktiva Sveta] 2006/112/ES – v nadaljevanju: Direktiva) upravičen, da

od HMRC zahteva, da se kot vstopni DDV odbije DDV, ki je dolgovan v zvezi z zadevnimi storitvami, ali element DDV, ki se po zakonu šteje za vključen v ceno, ki jo izvajalec storitev zaračuna za vsako storitev (in ki se tako po zakonu šteje za DDV, ki je bil dejansko plačan v zvezi s tako storitvijo, ko je trgovec plačal to, kar je bilo po mnenju strank komercialna cena storitve). HMRC nasprotno trdi, da v okoliščinah te zadeve ob pravilni razlagi Direktive: (1) v zvezi z zadevnimi storitvami ni nobenega dolgovanega ali plačanega DDV, zato v povezavi z njimi ni mogoče uveljavljati terjatve za povrnitev vstopnega davka, in/ali da (2) iz računov, ki se nanašajo na zadevne storitve, ni bilo razvidno, da je bilo treba v zvezi z njimi plačati DDV, in ker trgovec v nobeni fazi ni imel računov, iz katerih bi bilo razvidno, da je bilo treba plačati DDV in kakšen je bil njegov znesek, v skladu s členom 226(9) in (10) Direktive tako tudi ni upravičen zahtevati vračila vstopnega davka v zvezi z zadevnimi storitvami. Trgovec na točko 1 odgovarja, da je treba DDV obravnavati, kot da je bil plačan kot del cene (ali kot je bil dolgovan), na točko 2 pa, da niso znana vsa upoštevana dejstva in da lahko z drugimi sredstvi dokaže znesek dolgovanega ali plačanega DDV na vsako storitev.

6. Zneski, ki jih družba Zipvit [trgovec] terja kot vstopni DDV na upoštevene storitve, znašajo 415.746 £ plus obresti. Obravnavani postopek je preskusna zadeva v zvezi z opravljenimi storitvami družbe Royal Mail [izvajalec storitev], kjer je bila storjena enaka napaka. Po ocenah, predloženih sodišču, se je skupna vrednost terjatev do HMRC gibala nekje med 500 milijoni £ in 1 milijardo £.

#### *Dejansko stanje*

7. Royal Mail je javna poštna služba v Združenem kraljestvu. Člen 132(1)(a) Direktive (in enakovredne določbe pred njim) določa, da države članice oprostijo „opravljanje storitev javnih poštne služb, razen prevoza potnikov in telekomunikacijskih storitev, ter dobavo blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev“. Parlament [Združenega kraljestva] in HMRC sta si to določbo pri njenem izvajanju razlagala tako, kot da zajema vse poštne storitve, ki jih opravi družba Royal Mail. Izvedbena nacionalna zakonodaja, Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994, v nadaljevanju: VATA), je vseboval določbo v ta namen (priloga 9, skupina 3, odstavek 1), HMRC pa je izdal smernice v enakem smislu.
8. Družba Zipvit opravlja poslovno dejavnost dobave vitaminov in mineralov po pošti in je uporabljala storitve družbe Royal Mail. Med obdobjem od 1. januarja 2006 do 31. marca 2010 je družba Royal Mail za družbo Zipvit opravila številne poslovne poštne storitve v skladu s pogodbo, ki je bila individualno dogovorjena z družbo Zipvit. Obravnavani postopek se nanaša na opravljanje storitev take službe, tj. službe „multimedia®“ pri družbi Royal Mail (v nadaljevanju: storitve).
9. Pogodba, na podlagi katere je družba Royal Mail opravljala storitve, je vključevala upoštevene splošne pogoje poslovanja družbe Royal Mail, ki so

določali, da so bile vse poštnine, za katere je bilo opredeljeno, da jih plača prejemnik storitev (tj. družba Zipvit), brez DDV, da prejemnik storitev „plača kakršen koli dolgovani DDV na poštnino in druge stroške po ustrezni stopnji“ ter da „se DDV obračuna in plača na [komercialno ceno storitev]“. Iz tega izhaja, da če je bilo treba v zvezi z opravljenimi storitvami plačati DDV, je bila skupna cena, ki jo je morala po pogodbi za take storitve plačati družba Zipvit, enaka komercialni ceni z dodanim elementom DDV.

10. Vendar so bili računi, ki jih je družba Royal Mail za svoje storitve izdala družbi Zipvit, na podlagi domače zakonodaje in smernic ter skupnega napačnega mnenja, da so bile zadevne storitve oproščene plačila DDV, označeni z „E“, kar je pomenilo „oproščeno“, na njih ni bilo nobenega zneska, ki bi ga bilo mogoče pripisati dolgovanemu DDV, in družbi Zipvit je bila zaračunana le komercialna cena storitev. Družba Zipvit je družbi Royal Mail pravilno plačala zneske, ki so bili navedeni na računih. Družba Zipvit v času storitev ni terjala povračila vstopnega DDV v zvezi z njimi.
11. Ker je družba Royal Mail te storitve obravnavala kot oproščene in ker na računih ni navedla zaračunanega DDV, HMRC ni predložila nobenega obračuna zneska, ki bi se nanašal na DDV v zvezi z opravljenimi storitvami. Tudi HMRC je menil, da so bile storitve oproščene in od družbe Royal Mail ni pričakoval ali zahteval, da mu bo predložila kakršen koli obračun tega zneska.
12. Stvari so se tako nadaljevale več let, dokler ni Sodišče 23. aprila 2009 izdalo sodbe v zadevi [TNT Post], C-357/07, EU:C:2009:248; [...] (ni prevedeno). Sodišče je razsodilo, da izjema za poštne službe velja samo za storitve, ki jih izvajajo poštne službe kot take, in se ne nanaša na storitve, katerih pogoji so bili individualno določeni.
13. Na podlagi te razlage, ki jo je glede Direktive in njene predhodnice podalo Sodišče, bi bilo treba v upoštevnem obdobju storitve iz obravnavanega postopka obravnavati kot storitve s splošno stopnjo obdavčitve. Družba Royal Mail bi morala družbi Zipvit za opravljene storitve zaračunati skupno ceno, ki je enaka komercialni ceni, ki ji je dodan DDV po ustrezni stopnji, poleg tega pa bi morala družba Royal Mail HRMC predložiti obračun tega elementa DDV. Vendar družbi Zipvit ta element DDV dejansko ni bil zaračunan in ga ni plačala, družba Royal Mail pa HMRC ni predložila nobenega obračuna zneska, ki bi predstavljal DDV v zvezi z zadevnimi storitvami.
14. Ob upoštevanju sodbe TNT Post je družba Zipvit pri HMRC zahtevala odbitek vstopnega DDV v zvezi s storitvami [...] (ni prevedeno): (i) 15. septembra 2009 v znesku 382.599 £ plus obresti za „vstopni davek, plačan od četrletja, ki se je končalo 31. marca 2006 (ki ga je bilo treba plačati po 1. aprilu 2006), do četrletja, ki se je končalo 30. junija 2009“, in (ii) 8. aprila 2010 v znesku 33.147 £ za obdobji do decembra 2009 in do marca 2010. Ti terjatvi sta bila izračunani na podlagi razumevanja, da je treba cene, ki so bile dejansko plačane za opravljene storitve, obravnavati tako, kot da so vključevale element DDV.

15. Medtem je HMRC opravljal poizvedbe pri družbi Royal Mail, da bi natančno ugotovil, na katere storitve je vplivala sodba TNT Post.
16. HMRC je z dopisom z dne 12. maja 2010 zavrnil terjatvi družbe Zipvit. To je bilo utemeljeno na dejstvu, da je bila družba Zipvit pogodbeno zavezana plačati DDV v povezavi s komercialno ceno za storitve, vendar ji DDV v upoštevni računih ni bil zaračunan in zadevnega elementa DDV ni plačala. HMRC je to odločitev po reviziji potrdil z dopisom z dne 2. julija 2010.
17. Takrat še ni poteklo nacionalno šestletno obdobje zastaranja v skladu s členom 5 Limitation Act 1980 (zakon o zastaranju iz leta 1980) za pogodbeno terjatev, s katero bi družba Royal Mail zahtevala preostanek skupne cene, ki ji je bil dolgovan v zvezi z opravljenimi storitvami (tj. znesek, enak znesku dolgovanega DDV za take opravljene storitve, izračunan na podlagi komercialne cene storitev). Vendar bi bilo izdajanje terjatev zoper vse zadevne stranke družbe Royal Mail, na katere je vplivala sodba TNT Post, vključno z družbo Zipvit, za družbo Royal Mail drago in upravno obremenjujoče, družba pa za to ni imela nobenega komercialnega interesa in tako takih terjatev ni uveljavljala.
18. Takrat bi lahko HMRC še v roku iz člena 73(6) in člena 77(1) VATA družbi Royal Mail izdal odmere DDV za vsaj nekatere opravljene storitve. Vendar je menil, da takih odmer ne bi smeli izdati, ker je nacionalna zakonodaja v obliki zakona VATA v upoštevni času določala, da je bilo opravljanje zadevnih storitev oproščeno, poleg tega pa družba Royal Mail od družbe Zipvit dejansko ni prejela dolgovanega DDV v zvezi z opravljenimi storitvami. Poleg tega je HMRC menil, da je bilo pri družbi Royal Mail ustvarjeno izvršljivo legitimno pričakovanje, da ji v zvezi z zadevnimi storitvami ni bilo treba pobirati in obračunavati DDV, tako da bi družba Royal Mail imela dobro podlago za obrambo zoper kakršen koli poskus za izdajo odmer zoper njo, da obračuna DDV v zvezi z zadevnimi storitvami.
19. Družba Zipvit se je zoper odločbo HMRC pritožila pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (senat za davčne spore)). Pritožba je bila obravnavana 14. in 15. maja 2014. Do takrat je zastaralni rok za pogodbeno terjatev družbe Royal Mail do družbe Zipvit za plačilo dolgovanega preostanka skupne cene za opravljene storitve potekel glede večjega dela opravljenih storitev. Tudi HMRC je večinoma, če ne v celoti, potekel čas za izdajo odmere zoper družbo Royal Mail [...] (ni prevedeno) [...] (ni prevedeno).
20. First-tier Tribunal je odločilo, da je šlo po pravu Unije za storitve s splošno stopnjo obdavčitve, kot je izhajalo iz sodbe TNT Post, in da bi izjemo za poštno storitve v nacionalnem pravu lahko in morali razlagati enako, tako da je bilo treba zadevne storitve pravilno obravnavati kot storitve s splošno stopnjo obdavčitve po nacionalnem pravu. To zdaj ni sporno.
21. First-tier Tribunal je s sodbo z dne 3. julija zavrnilo pritožbo družbe Zipvit 2014 [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>]. Razsodilo je, da

HMRC ni imel izterljive davčne terjatve zoper družbo Royal Mail, ker družba Royal Mail v svojih obračunih DDV ni prijavila nobenega DDV v zvezi z opravljenimi storitvami, ni prostovoljno razkrila neplačanega DDV, ni izdala nobenega računa z navedbo DDV, ki ga je treba plačati, in da HMRC družbe Royal Mail ni ocenil kot odgovorne za plačilo DDV [...] (ni prevedeno). [izpuščeno: sklici na točke sodbe First-tier Tribunal so izpuščeni] V teh okoliščinah ni bilo nobenega DDV, ki bi ga družba Royal Mail „dolgovala ali plačala“ v zvezi z opravljenimi storitvami, za namene člena 168(a) Direktive [...] (ni prevedeno) [...] (ni prevedeno). Vprašanje, ali bi bilo z načeli javnega prava, vključno z načelom legitimnega pričakovanja, HMRC preperečeno, da izda odmero zoper družbo Royal Mail, je ostalo ob strani kot nepotrebno za odločanje [...] (ni prevedeno). Vsekakor, ker družba Zipvit ni imela veljavnih davčnih računov v zvezi z opravljenimi storitvami, iz katerih bi bil razviden zaračunani DDV, ni imela nobene pravice terjati odbitek takega DDV v obliki vstopnega davka [...] (ni prevedeno). Čeprav ima HMRC po nacionalnem pravu diskrecijsko pravico, da namesto davčnega računa sprejme druga dokazila o plačilu DDV (v skladu s pravilom 29(2) Value Added Tax Regulations 1995 (pravilnik o davku na dodano vrednost iz leta 1995) (SI 1995/2518) – v nadaljevanju: pravilo 29(2)), česar pri svojih odločbah ni upošteval, je First-tier Tribunal ugotovilo, da bi se HMRC ob ustreznem premisleku, ali naj sprejme druga dokazila, pri izvajanju diskrecijske pravice neizogibno in pravilno odločil, da terjatve družbe Zipvit za odbitek vstopnega DDV v zvezi s storitvami ne sprejme [...] (ni prevedeno). S tega vidika je pomembno, da bi poplačilo fiktivnega vstopnega DDV družbi Zipvit v zvezi z zadevnimi storitvami pomenilo nezasluženi nepričakovani dobiček za družbo Zipvit [...] (ni prevedeno). Družba Zipvit je dejansko plačala le komercialno ceno storitev, brez kakršnega koli elementa DDV, tako da bi poplačilo fiktivnega elementa DDV v zvezi z zadevnimi storitvami zanjo pomenilo, da bi ji bile v gospodarskem smislu storitve zagotovljene po ceni, ki bi bila znatno nižja od njihove dejanske komercialne cene [...] (ni prevedeno).

22. Družba Zipvit se je pritožila. Upper Tribunal (Tax Chamber) (višje sodišče, senat za davčne spore) je pritožbo zavrnilo. [...] (ni prevedeno). [izpuščeno: pripomba o razlikah v razlagi med First-tier Tribunal in Upper Tribunal, ki jih je razrešilo Court of Appeal (pritožbeno sodišče), je izpuščena] Zdaj ni sporno, da „dolgovan ali plačan“ pomeni DDV, ki ga trgovec plača izvajalcu storitve. Upper Tribunal je pritrdilo odločbi First-tier Tribunal glede vprašanja računov in glede vprašanja izvajanja diskrecijske pravice v skladu s pravilom 29(2).
23. Družba Zipvit se je pritožila pri Court of Appeal (pritožbeno sodišče). Šele pred Court of Appeal je bil končno v celoti preučen dani dejanski položaj glede obveznosti družbe Zipvit po pogodbi, ki jo je imela z družbo Royal Mail, in v zvezi s tem so bile podane zgoraj navedene ugotovitve o dejanskem stanju. To je zdaj novi skupni temelj.
24. Court of Appeal je pritožbo družbe Zipvit zavrnilo [v sodbi z dne 29. junija 2018; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Po obsežnem pregledu sodne prakse Sodišča v zvezi z vprašanjem „dolgovano ali plačano“, kot je do

njega prišlo glede na dejanski položaj v zvezi s pogodbenimi obveznostmi družbe Zipvit, je Sodišče ugotovilo, da zadevni položaj ni bil *acte clair*. [...] (ni prevedeno). Vendar je Court of Appeal glede vprašanja računov ugotovilo enako kot sodišči nižje stopnje. [...] (ni prevedeno). Po pregledu sodne prakse Sodišča je Court of Appeal menilo, da bi kot nujen predpogoj za izvrševanje kakršne koli pravice do odbitka vstopnega DDV v zvezi s storitvami morala biti družba Zipvit zmožna predložiti račune z DDV, iz katerih bi bilo razvidno, da je bil v zvezi z opravljenimi storitvami zaračunan DDV, in sicer v skladu s členom 226(9) in (10) Direktive, ali dopolnilna dokazila, ki bi izkazovala, da je družba Royal Mail plačala zadevni davek HMRC, česar družba Zipvit ni mogla storiti [...] (ni prevedeno). Court of Appeal se je glede vprašanja izvajanja diskrecijske pravice HMRC v skladu s pravilom 29(2) strinjalo z nižjestopenjskima sodiščema [...] (ni prevedeno). Če bi HMRC štel, da je družba Zipvit v zvezi s storitvami plačala vstopni davek, bi ta družba nezasluženo prejela nepričakovani dobiček [...] (ni prevedeno), saj bi dejansko pridobila znižanje komercialne cene, ki jo je morala plačati za storitve, kar bi bilo plačano iz javnih sredstev, čeprav DDV ni bil vplačan v javno blagajno [...] (ni prevedeno). Court of Appeal je glede stališča v zvezi z vprašanjem računov menilo, da gre za *acte clair*, tako da Sodišču ni bilo treba predložiti predloga za sprejetje predhodne odločbe [...] (ni prevedeno).

*Pritožba na Supreme Court (vrhovno sodišče)*

25. Družba Zipvit se je zdaj pritožila pri tem sodišču. Družba Zipvit trdi, da bi morala biti uspešna tako glede vprašanja „dolgovano ali plačano“ kot tudi glede vprašanja računov, tudi kolikor je to potrebno glede vprašanja izvajanja diskrecijske pravice HMRC v skladu s pravilom 29(2). Po celoviti predstavitvi stališč je sodišče odločilo, da se niti vprašanje „dolgovano ali plačano“ niti vprašanje računov ne more šteti za *acte clair* in da je treba na Sodišče nasloviti predlog za sprejetje predhodne odločbe, da se postavijo vprašanja za predhodno odločanje, navedena na koncu te sodbe. Sledi kratek pregled trditev strank glede pritožbe.

*(1) Vprašanje „dolgovano ali plačano“*

26. Člen 168(a) Direktive določa, da ima trgovec, ki je davčni zavezanec, pravico, da od zneska DDV, ki ga mora plačati, odbije „DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal [...] za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec“.
27. Družba Zipvit trdi, da mora biti v okoliščinah te zadeve vsakič, ko je plačala le komercialno ceno, ki ji je bila zaračunana na računu družbe Royal Mail (čeprav je pogodbeno zavezana, da poleg tega plača še DDV), obravnavana, kot da je plačala element DDV, ki ga je treba obravnavati kot vgrajenega v plačani znesek. Znesek, ki ga je zaračunala družba Royal Mail in plačala družba Zipvit, bi bilo treba obravnavati kot skupno ceno, ki vključuje (nižjo) davčno osnovo in DDV po splošni stopnji na navedeno davčno osnovo. Če je tako družba Royal Mail družbi Zipvit na računu za storitve zaračunala 120 £, kar je komercialna cena za storitve, in je družba Zipvit plačala le ta znesek, bi bilo tako treba kljub navedbi na računu,



da so storitve oproščene plačila DDV, davčno osnovo (v smislu členov 73 in 78 Direktive) [...] (ni prevedeno) obravnavati, kot da je znašala le 100 £, dodatnih 20 £ (ob predpostavki 20-odstotne stopnje DDV) pa bi bilo treba obravnavati kot DDV, ki ga je družba Zipvit zdaj upravičena terjati kot vstopni DDV v zvezi s storitvami, ki jih je opravila za svoje stranke. Ta vgrajeni element DDV v vsakem plačilu pomeni DDV, ki je bil „plačan“, kot se zahteva, in ga tako ureja člen 168(a).

28. Družba Zipvit se v podporo tej trditvi sklicuje predvsem na člene 73, 78 in 90 Direktive (kar se v nacionalnem pravu kaže v členih 19(2) in 26A VATA) ter sodbo [z dne 7. novembra 2013] v zadevi Tulicã (združeni zadevi C-249/12 in C-250/12), EU:C:2013:722.
29. Podredno velja, da tudi če tega vgrajenega elementa DDV, na katerega se sklicuje družba Zipvit, ne bi obravnavali kot „plačanega“ za namene člena 168(a), bi bilo treba DDV šteti za „dolgovan“ za namene navedene določbe, da lahko družba Zipvit na tej podlagi tako upravičeno zahteva, da se DDV odbije kot vstopni davek.
30. Če HMRC trdi, da družbe Royal Mail ne more prisiliti, da mu predloži obračun DDV v zvezi z opravljenimi storitvami za družbo Zipvit, je za to kriv sam HMRC (bodisi zaradi ukrepov pri ustvarjanju kakršnega koli legitimnega pričakovanja ali drugih argumentov za obrambo, na katere bi se družba Royal Mail lahko oprla v boju zoper izvršilne ukrepe, ki jih je sprejel HMRC – s čimer se ne priznava, da obstajajo kakršni koli taki argumenti za obrambo – bodisi zaradi dejstva, da je dovolil, da je minilo določeno obdobje, tako da je zdaj zmanjkalo časa za izvršilne ukrepe) in v nobenem primeru ne gre za vprašanje, ki družbi Zipvit lahko prepreči, da se opre na pravico iz člena 168(a), da odbije dolgovan ali plačani vstopni DDV.
31. HMRC tem trditvam nasprotuje in trdi, da v okoliščinah obravnavane zadeve v Direktivi ni ničesar, kar zahteva ali upravičuje predelavo komercialnih ureditev med družbama Royal Mail in Zipvit za nazaj, v skladu s katero bi se računi družbe Royal Mail nanašali samo na komercialno ceno, ki jo mora za storitve plačati družba Zipvit, družba Zipvit pa je ostala pogodbeno zavezana, da družbi Royal Mail v zvezi z zadevno komercialno ceno plača dodatni znesek v zvezi z DDV po splošni stopnji (kot je postalo jasno šele po sodbi TNT Post). Kot se je izkazalo, družba Royal Mail ni izdala nadaljnjih računov, da bi zahtevala plačilo navedenega DDV; ni je bilo mogoče prisiliti, da izda take nadaljnje račune (in zdaj tega v skladu z nacionalnim pravom, ki ureja zastaranje na področju pogodbenih terjatev, ne more več storiti); HMRC ni predložila nobenega obračuna DDV v zvezi z zadevnimi storitvami (niti vgrajenega DDV na nižjo fiktivno komercialno ceno, kot jo je navedla družba Zipvit, niti DDV, ki ga je treba obračunati na resnično komercialno ceno) in HMRC ni mogel ukrepati, da bi družbo Royal Mail prisilil, da obračuna kakršen koli DDV v zvezi z opravljenimi storitvami (bodisi iz razlogov javnega prava, vključno s spoštovanjem legitimnih pričakovanj družbe Royal Mail, bodisi zaradi zastaranja).

32. HMRC trdi, da bi se s tem, da bi družbi Zipvit dovolili, da terjaja element DDV, ki naj bi bil vgrajen v plačila, ki jih je izvršila družbi Royal Mail, na novo pisala zgodovina na povsem teoretičen način, ločen od realnosti, česar ne zahteva nobena določba Direktive. Kot so pravilno ugotovili nižjestopenjski sodišči in Court of Appeal, bi to pomenilo, da bi družba Zipvit nezasluženo pridobila nepričakovan finančni dobiček na račun davkoplačevalcev (kar bi ji zagotovilo prednost pred poslovnimi tekmeci), česar na podlagi Direktive ni mogoče upravičiti. To bi tudi pripeljalo do izida, s katerim bi bilo kršeno načelo nevtralnosti, ki je temeljno za Direktivo, saj vstopni DDV, katerega odbitek terjaja družba Zipvit, nikoli ni bil vplačan v javno blagajno, družba Royal Mail pa ne bi delovala kot pobiralka davkov za davčne organe na način, ki se zahteva za uresničitev navedenega načela (v zvezi s tem se je treba opreti zlasti na sodbi [z dne 24. oktobra 1996] v zadevi Elida Gibbs (zadeva C-317/94) [EU:C:1996:400], točka 22, in [z dne 28. novembra 2013] v zadevi Minister Finansów (zadeva C-319/12) [EU:C:2013:778], točke od 41 do 43).
33. HMRC trdi, da je treba okoliščine v obravnavani zadevi razlikovati od okoliščin v zadevi Tulicá. Sodišče je v točki 37 sodbe v navedeni zadevi izrecno navedlo, da ni obravnavalo take vrste pogodbene ureditve, katere obstoj je bil ugotovljen v obravnavani zadevi. Kadar pogodba med izvajalcem storitev (Royal Mail) in trgovcem (Zipvit) trgovca zavezuje, da za opravljene storitve plača komercialno ceno in dodatek, ki pokrije dolgovani DDV v zvezi s to komercialno ceno, iz sodne prakse izhaja, da se ob pravilni razlagi člena 168(a) Direktive šteje, da je bil DDV „plačan“ le, kadar je dolgovani DDV v zvezi s komercialno ceno dejansko plačan, vendar ta v obravnavani zadevi ni bil. V sodni praksi je tudi navedeno, da je DDV mogoče obravnavati kot „dolgovan“ le, kadar obstaja izvršljiva terjatev, da se DDV pobere od družbe Zipvit ter zagotovi, da se prenese na davčne organe, česar v obravnavani zadevi ni. HMRC se sklicuje zlasti na [sodbe] [z dne 29. marca 2012,] Vélclair (zadeva C-414/10; EU:C:2012:183); [z dne 21. marca 2018,] Volkswagen (zadeva C-533/16; EU:C:2017:2040), in [z dne 12. aprila 2018,] Biosafe-Indústria de Reciclagens (zadeva C-8/17; EU:C:2017:249).
34. HMRC trdi, da iz sodne prakse ne izhaja, da je v tovrstni zadevi ravnanje davčnega organa pomemben vidik pri uporabi Direktive. Če ni obračuna izvajalca storitev ali predloženih davčnih računov, ki so skladni s členom 226(9) in (10), davčni organ običajno ne bo vedel, katere storitve so bile opravljene in ali je v položaju, da zoper izvajalca storitev izda davčno odmero. Poleg tega v ravnanju HMRC nikakor ni ničesar, kar bi opravičevalo nespoštovanje načel prava EU, ki so navedena v [navedeni sodni praksi]. Tako kot v zadevah Volkswagen in Biosafe-Industria je do položaja, ki se preučuje, prišlo zaradi preproste napake, ki so jo v dobri veri storili vsi, tj. družba Zipvit, družba Royal Mail in HMRC.
35. HMRC se opira tudi na načelo, da ni dovoljeno asimetrično sklicevanje na Direktivo, s katerim trgovec izkoristi oprostitev v nacionalnem pravu (ki je Direktiva dejansko ne dovoljuje) v zvezi z opravljenimi storitvami in poskuša doseči, da se v zvezi s temi storitvami odbije vstopni DDV. Glede tega se HMRC

sklicuje zlasti na zadevo MDDP [sodba v zadevi C-319/12]. Trdi, da družba Zipvit poskuša izkoristiti dejstvo, da je nacionalno pravo opravljanje storitev v tej zadevi napačno obravnavalo kot oproščeno plačila DDV, in s sklicevanjem na Direktivo podpreti svojo terjatev, da se v zvezi s takimi opravljenimi storitvami odbije vstopni DDV, s čimer se krši navedeno načelo. Družba Zipvit to zanika.

(2) *Vprašanje računov*

36. Družba Zipvit trdi, da iz sodne prakse Sodišča izhaja pomembna razlika med vsebinskimi zahtevami, ki morajo biti izpolnjene pri terjatvi za vstopni davek (vključno s tistimi iz člena 168(a)), in formalnimi zahtevami, ki se uporabljajo v zvezi s tako terjatvijo (vključno s tistimi v zvezi s pripravo računa z DDV v skladu s členom 226). Pristop je strog glede vsebinskih zahtev, dopuščeno pa je odstopanje od formalnih zahtev, če lahko izvajalec storitev predloži druga zadovoljiva dokazila o plačanem ali dolgovanem DDV. Družba Zipvit se sklicuje predvsem na sodbe [z dne 15. septembra 2006,] *Barlis 06-Investimentos Imobiliários e Turísticos* (zadeva C-516/14; EU:C:2016:690); [z dne 19. oktobra 2017,] *SC Paper Consult* (zadeva C-101/16; EU:C:2017:775), in [z dne 21. novembra 2018,] *Vădan* (zadeva C-664/16; EU:C:2018:933).
37. V obravnavani zadevi družba Zipvit trdi, da je predložila druga zadovoljiva dokazila o DDV, ki je bil plačan (v obliki plačila vgrajenega DDV, ki je bil po zatrjevanju družbe Zipvit vključen v ceno, ki jo je plačala družbi Royal Mail) ali ga je bilo treba plačati, saj je na podlagi sodbe v zadevi TNT Post to preprosto razbrati iz računov, ki jih je družba Royal Mail dejansko poslala družbi Zipvit, ob upoštevanju pogodbenih ureditev za opravljanje storitev, na katere so se računi nanašali. HMRC naj pri izvrševanju diskrecijske pravice v skladu s pravilom 29(2) ne bi mogel zavrniti sprejetja drugih dokazil, ki jih je v podporo svojemu zahtevku predložila družba Zipvit.
38. Družba Zipvit trdi, da sodbi v zadevah Volkswagen in Biosafe-Industria za vprašanje računov nimata takega pomena, kot ga zatrjuje HMRC. Po zatrjevanju družbe Zipvit je boljša razlaga obrazložitve v navedenih zadevah ta, da sta želeli zagotoviti, da trgovcu ne bi smela biti preprečena možnost dejanske izvršitve pravice, da terja odbitek vstopnega DDV v okoliščinah, ko je bil zaveden s prejetjem računa, iz katerega je izhajalo, da v zvezi z dobavo ni bilo treba plačati nobenega DDV.
39. HMRC nasprotno trdi, da ureditev iz Direktive za pobiranje DDV v skladu z načelom nevtralnosti zahteva, da se posebna pozornost nameni zahtevam iz člena 226(9) in (10) glede predložitve računa, iz katerega je razvidno, da je v zvezi z dobavo dolgovan DDV in kakšen je njegov znesek. V skladu z ureditvijo DDV mora te zadeve poznati več strank, da lahko ureditev učinkovito deluje, davčnim organom pa je treba predložiti račune, ki te zahteve ustrezno obravnavajo, tako da lahko ti organi spremljajo položaj in zagotovijo, da jim je izvajalec storitev predložil pravilen obračun zaračunanega DDV. Zato po mnenju

HMRC ni mogoče predložiti veljavne terjatve za odbitek vstopnega davka, če ni računa z DDV, ki izpolnjuje te točno določene zahteve.

40. HMRC podpira obrazložitev, kakršno je podalo Court of Appeal. Opira se zlasti na sklepne predloge generalnih pravobranilcev ter sodbi v zadevah Volkswagen in Biosafe-Industria, ki po njegovem mnenju podpirajo njegovo trditev, da bi morala biti veljavna terjatev za odbitek vstopnega DDV v zvezi z opravljenimi storitvami podprta z računom z DDV družbe Royal Mail, ki bi bil skladen s členom 226(9) in (10) Direktive. Družba Zipvit ni družbe Royal Mail nikoli prosila, naj pošlje račune, s katerimi bi ji zaračunala DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s komercialno ceno, zaračunano za opravljene storitve, in očitno ni imela nobenega namena, da za take račune zaprosi ali plača znesek DDV, ki bi ga vsebovali. Ker družba Zipvit v podporo terjatvi za odbitek vstopnega DDV v zvezi z zadevnimi storitvami ni mogla predložiti ustreznih računov z DDV, te terjatve ni mogoče sprejeti. V pravu Unije ni ničesar, na kar bi se lahko oprli, da bi izpodbili ugotovitev nižjestopenjskih sodišč in Court of Appeal glede izvrševanja diskrecijske pravice HMRC v skladu s pravilom 29(2).
41. [...] (ni prevedeno). [izpuščeno: izpuščena je navedba prilog k predlogu za sprejetje predhodne odločbe]

*Predlog Sodišču za sprejetje predhodne odločbe*

42. V teh okoliščinah sodišče postavlja Sodišču v predhodno odločanje ta vprašanja:
- [izpuščeno: vprašanja za predhodno odločanje so navedena v prilogi zgoraj] [...] (ni prevedeno)
- [...] (ni prevedeno)