

Дело C-703/18

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

12 ноември 2018 г.

Запитваща юрисдикция

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Обединено кралство)

Дата на акта за преюдициално запитване:

6 ноември 2018 г.

Жалбоподател:

Healthspan Limited

Отвeтник:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединено кралство)

[...]

**FIRST-TIER TRIBUNAL**

**(ПЪРВОИНСТАНЦИОНЕН АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД)**

**ДАНЪЧЕН СЪСТАВ**

**HEALTHSPAN LIMITED**

**Жалбоподател**

**и**

**THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE  
& CUSTOMS**

**(ДАНЪЧНА И МИТНИЧЕСКА АДМИНИСТРАЦИЯ НА  
ОБЕДИНЕНО КРАЛСТВО)**

**Отвeтник**

**ПОСТАНОВЯВА**

на Съда на Европейския съюз да се поставят въпросите, формулирани в приложението, за да може в рамките на производството по преюдициално запитване той да се произнесе относно смисъла на израза „от или от името на доставчика“ в член 33 от Основна директива за ДДС съгласно мотивите, изложени в акта на този административен съд от 27 април 2018 г.

[...]

## ПРИЛОЖЕНИЕ КЪМ АКТА ЗА ПРЕЮДИЦИАЛНО ЗАПИТВАНЕ ДО СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

### Въведение

1. Това преюдициално запитване е отправено в рамките на производство по обжалване пред First-tier Tribunal, Tax Chamber (Първоинстанционен административен съд, данъчен състав) на Обединеното кралство (наричан по-нататък „запитващата юрисдикция“).
2. Жалбоподател е дружеството Healthspan Limited, представлявано от PricewaterhouseCoopers LLP.
3. Ответник е Her Majesty's Revenue and Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство, наричана по-нататък „HMRC“), представлявана от юридическия отдел към HMRC. Ответникът е националният орган, който отговаря за администрирането и събирането на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) в Обединеното кралство.

### Предмет на спора

4. Healthspan е регистрирано в Гърнзи дружество, което продава здравни продукти, за които не е необходимо лекарско предписание, използвайки поръчки по интернет, телефон и поща. В периода между 1 април 2012 г. и 31 януари 2016 г. (наричан по-нататък „релевантният период“) по-голямата част от продуктите на Healthspan са изпращани от склад в Нидерландия и са доставяни на клиентите на дребно в Обединеното кралство.
5. Запитването се отнася само до продукти, поръчвани от клиенти в Обединеното кралство по интернет или по пощата през релевантния период, които впоследствие са получавани по пощата (наричани по-нататък „стоките“). Тези клиенти сключват договор с отделно дружество за доставката на стоките. Това дружество е „Wial Computer and Data Services“ (наричано по-нататък „Wial CDS“), то упражнява дейност под търговското наименование „PostDirect“; то е дъщерно дружество на нидерландско дружество с наименование Wial BV (наричано по-нататък „Wial“).

6. HMRC приема, че стоките са доставени в Обединеното кралство, тъй като те са изпращани или транспортирани „от или от името на доставчика“ и следователно попадат в обхвата на член 33 от Директива 2006/112/ЕО (Основната директива за ДДС, наричана по-нататък „ОДД“), който е транспониран в Обединеното кралство с член 7, параграф 4 от Value Added Tax Act 1994 (Закон за данък върху добавената стойност от 1994 г., наричан по-нататък „VATA“). HMRC не твърди, че мерките представляват злоупотреба (вж. решение Halifax, C-255/02).
7. Healthspan подава жалба, в която посочва като основание обстоятелството, че PostDirect действа „от името на“ клиентите, а не от името на Healthspan. **[ориг. 2]**
8. Запитващата юрисдикция разглежда жалбата на Healthspan на 19 и 20 февруари 2018 г. На 27 април 2018 г. запитващата юрисдикция решава да спре производството по делото до произнасяне на Съда по отправените преюдициални въпроси. Те са посочени в края на настоящото приложение.
9. Запитващата юрисдикция отбелязва, че Съдът неотдавна е получил запитване от Унгария по дело C-276/18, KrakVet Marek Batko sp. K/Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (наричано по-нататък „KrakVet“); то също повдига въпроси, свързани с тълкуването на член 33 от ОДД. Съдът може да съедини двете дела и да разгледа заедно отправените от запитващата юрисдикция въпроси и тези по дело C-276/18.

#### **Фактическите констатации на запитващата юрисдикция**

10. Преди 1 април 2012 г. Healthspan продава стоките си от Нормандските острови, възползвайки се от режима на данъчни облекчения за пратки с ниска стойност (наричан по-нататък „ОПНС“), съгласно който ДДС не се дължи при внос в Обединеното кралство, ако стойността на всяка пратка е под определен размер. През този период Healthspan не само продава стоките, но и ги складира, изпраща и доставя; те са доставяни до клиентите, без да се добавя какъвто и да е разход за доставка на поръчката.
11. През юни 2011 г. правителството на Обединеното кралство обявява, че преразглежда ОПНС. Healthspan решава да проучи възможностите за реорганизиране и преместване на стопанската си дейност предимно с цел намаляване на начислявания на клиентите ДДС.
12. На 27 октомври 2011 г. Healthspan получава потвърждение от нидерландските власти, компетентни по въпросите на облагането с ДДС, че тъй като клиентите, които са закупили стоки от Healthspan, сключват отделен договор с нидерландско дружество за доставката на тези стоки, не се прилагат правилата на ДДС за дистанционни продажби. Вместо това стоките се доставят в Нидерландия съгласно член 32.

13. Healthspan е консултирано от Deloitte Belastingadviseurs BV (наричано по-нататък „Deloitte“) и от G3 Worldwide Mail NV — международен доставчик на услуги по доставяне и логистика и брокер, действащ под търговското наименование „Spring“. Deloitte изготвя документ, който описва предложената организация на дейността (наричан по-нататък „информационният документ“). Healthspan предава информационния документ на пет възможни центъра за обработка на поръчки. Информационният документ определя структурата на организацията на дейността, която по-късно е приложена между Healthspan, PostDirect и клиентите. В раздел „Въздействие“ информационният документ съдържа следния абзац: **[ориг. 3]**

„[центърът за обработка на поръчките] ще бъде в същото положение от финансова гледна точка, както ако е сключил договор с Healthspan. Плащането ще се получава от Healthspan, но Healthspan ще действа в качеството си на изпълнител, на когото е възложена дейността по събиране на вземанията. Единствената разлика е по отношение на сключените договори: [центърът за обработка на поръчките] сключва договор пряко с клиентите на Healthspan и клиентите заплащат таксата за доставка“.

14. PostDirect е избран за център за обработка на поръчките. Организацията на дейността в съответствие с информационния документ е въведена в действие и Healthspan започва да извършва търговска дейност по този начин от 1 април 2012 г. То складира стоките си в склад в Нидерландия. PostDirect управлява склада и от съхраняваните в склада продукти подбира и опакова стоките, избрани от клиентите на Healthspan.
15. PostDirect отговаря и за организирането на изпращането и доставката на стоките. Доставката е извършвана не пряко от PostDirect, а чрез поредица от трети лица при посредничеството на Spring, което преди това е помогнало на Healthspan да създаде организацията в Нидерландия.

*Договорните условия*

16. Клиентите се съгласяват с Общите условия на PostDirect (наричани по-нататък „ОУ на PostDirect“), които представляват „договор за превоз“ на стоките.
17. Преди да са доставени каквито и да са стоки на клиентите съгласно договореностите, Healthspan и PostDirect подписват два договора — „Договор за събиране на плащания“ (наричан по-нататък „Договорът за плащанията“) и Договор за складови услуги.
18. В допълнение към разпоредбите на Договора за складови услуги и на Договора за плащанията Healthspan и PostDirect се договарят също и че

PostDirect ще получава печалба във фиксиран размер от 6 % по отношение на услугите по доставка.

19. Съгласно условията на Договора за складови услуги и Договора за плащанията:
- а) са определени сумите, които трябва да бъдат поети от клиентите за доставка;
  - б) Healthspan събира таксата за доставка от клиентите и я предоставя на PostDirect; **[ориг. 4]**
  - в) стоките се етикетират от PostDirect в съответствие с инструкциите на Healthspan;
  - г) специална „машина за сортиране“ е наета от Healthspan. Това е необходимо, за да се спазят изискванията на Royal Mail — определеният доставчик на универсалната пощенска услуга в Обединеното кралство;
  - д) в случай че Healthspan възстанови разходи за доставка на клиентите, то има право да начислява тези суми на PostDirect. Въпреки това [то] начислявало тези суми само през първите четири месеца на договора, когато са начислени 50 % от възстановените суми. По принцип не се оправдавало административното усилие да бъде предоговорена фиксираната печалба на PostDirect в размер на 6 %, за да може Healthspan да получава тези относително малки суми от възстановените разходи.
20. Интернет страницата на Healthspan съдържа общи условия (наричани по-нататък „ОУ на Healthspan“). Преди клиентът да завърши своята поръчка, той трябва да приеме ОУ на Healthspan. През релевантния период съществуват три редакции на ОУ на Healthspan:
- а) Първата редакция е от 28 ноември 2013 г. (наричана по-нататък „редакцията от 2013 г.“). Тя се прилагала от началото на релевантния период.
  - б) На 4 септември 2014 г. е в сила втората редакция (наричана по-нататък „редакцията от 2014 г.“). Точната дата, на която тя е заменила първата редакция, не е посочена на запитващата юрисдикция.
  - в) Третата редакция влиза в сила на 26 октомври 2015 г. (наричана по-нататък „редакцията от 2015 г.“) — около три месеца преди края на релевантния период.

21. Във всичките си редакции ОУ на Healthspan предвиждат, че Healthspan не предлага услуга по доставка; вместо това тази услуга се предоставя от PostDirect. Редакциите се различават в три области:
  - а) възстановяване на средства в случай на връщане на стоки от клиенти;
  - б) разходи за доставка, когато Healthspan изпраща заместващи продукти; и
  - в) преминаване на собствеността върху стоките от Healthspan на клиента.
22. По отношение на възстановяването на разходите за доставка, когато стоките са върнати от клиента:
  - а) Редакцията от 2013 г. предвижда, че Healthspan не възстановява разходите за доставка.
  - б) Редакцията от 2014 г. предвижда, че Healthspan възстановява разходите за доставка. **[ориг. 5]**
  - в) Редакцията от 2015 г. предвижда, че Healthspan възстановява разходите за доставка само ако продуктите са върнати поради „дефект или погрешно описание“.
23. Когато стоките са повредени по време на доставката, договорът на Healthspan с клиентите изисква Healthspan да замени стоките с други. Съгласно договора Healthspan няма право да възстановява разходите за тези заменящи стоки от PostDirect и не го е правил.
24. По отношение на разходите по предоставянето на тези заместващи стоки:
  - а) Редакциите от 2013 г. и 2014 г. на ОУ на Healthspan съдържат следната клауза:

„въпреки че не сме длъжни да го правим, като жест на добра воля ние ще покрием Вашите разходи за стандартна доставка и така ще платим на PostDirect от ваше име този допълнителен разход за доставка“; но
  - б) тази клауза е заличена в редакцията от 2015 г.
25. Клиентът също така черпи права във връзка с проблеми с доставките и от ОУ на PostDirect. Въпреки това тези права са значително ограничени, като (а) са в по-нисък размер от пазарната стойност на повредените стоки и б) изискват клиента да докаже претърпени загуби при забава на доставката на стоките.
26. По отношение на собствеността върху стоките:

- а) Редакцията от 2013 г. на ОУ на Healthspan предвижда, че правото на собственост преминава към клиента „от момента, в който продуктите са предоставени на PostDirect“.
- б) Редакциите от 2014 г. и 2015 г. запазват тази клауза, но поставят действието ѝ под условие, че Healthspan е получило плащане за стоките; допълнителна разпоредба гласи, че собствеността се прехвърля, „когато PostDirect фактически получи [стоките] като лице, което [клиентът] е посочил да получи [стоките]“.

*Други фактически констатации*

- 27. Healthspan предоставя на всички клиенти отстъпка върху стоките. Отстъпката е винаги равна на разходите за доставка (или малко по-висока от тях). При промяна на цената на доставката по същия начин се променя и отстъпката. Във формуляри за поръчка на Healthspan двата елемента са поместени един до друг, така че клиентите да могат да се уверят, че таксата за доставка се компенсира от отстъпката. Основната цел на Healthspan при въвеждането и управлението на отстъпката е да гарантира, че таксата за доставка няма да окаже никакво въздействие върху пазарния му дял. [ориг. б]
- 28. PostDirect не е влизало в контакт с клиентите. Неговите ОУ са предоставени на клиентите на интернет страницата на Healthspan; всички оплаквания относно доставката са отправяни към Healthspan; адресът за връщане на стоки, посочен върху етикета, е този на офиса на Healthspan в Обединеното кралство и с оглед на това всички върнати стоки, включително повредените по време на доставката, са изпращани на Healthspan, а не на PostDirect.

*Комитетът по ДДС и последващото развитие*

- 29. На 5 май 2015 г. Обединеното кралство и Белгия отправят въпроси относно действието на член 33 до Комитета по ДДС на Европейския съюз; тези въпроси са в основата на работен документ 855 (наричан по-нататък „Работният документ“). Към работния документ е приложен „пример за действителна организация на дейността, която води до избягване на приложението на разпоредбите относно дистанционните продажби в членове 33 и 34 от Директива 2006/112“. Този пример се основава на организацията на дейността на Healthspan.
- 30. Комитетът по ДДС заседава на 4—5 юни 2015 г. и впоследствие публикува насоки (наричани по-нататък „Насоките“), като единодушно или почти единодушно се съгласява със становището на Обединеното кралство по отношение на поставените въпроси.
- 31. На 15 януари 2016 г. нидерландските власти, компетентни по въпросите на ДДС, информират Healthspan, че с оглед на Насоките осъществяваните от

Healthspan дейности „следва да се разглеждат като дистанционни продажби“.

32. От 1 февруари 2016 г. Healthspan реорганизира стопанската си дейност, премествайки в Обединеното кралство дейностите по складиране, изпращане и доставка. Всички препратки към PostDirect са премахнати от неговата интернет страница и печатни материали. От този момент нататък клиентите в Обединеното Кралство получават своите стоки без такса за доставка и Healthspan начислява действащия в Обединеното кралство ДДС върху своите продажби на клиенти в Обединеното кралство.

### Относимото законодателство

33. Член 32 от ОДД гласи следното (подчертаването е добавено):

„Когато стоките се изпращат или превозват от доставчика или от клиента, или от трето лице, мястото на доставка се счита, че е мястото, където стоките се намират към момента, когато започва изпращането или превоза на стоките към клиента“. [ориг. 7]

34. Член 33 обаче предвижда изключение от това правило. То се прилага, когато да налице определени условия, какъвто е случаят с оглед на фактическата обстановка в настоящото дело. Доколкото е от значение за настоящото дело, този член гласи (подчертаването е добавено):

„Чрез дерогация от член 32, мястото на доставка на стоките, изпращани или превозени от или от името на доставчика от държава членка, различна от тази, в която завършва изпращането или транспорт[ът] на стоките[,] се счита, че е мястото[,] където стоките се намират към момента, когато завършва изпращането или превозването на стоките за клиента [...]“.

35. В член 34 се предвижда, че член 33 не се прилага, ако са изпълнени определени условия. С оглед на фактическата обстановка в настоящото дело член 34 не е от значение.

36. Членове 32 и 33 са транспонирани от Обединеното кралство в член 7 от VATA. Страните се съгласиха, че е възможно тези разпоредби да бъдат тълкувани в съответствие с ОДД. В релевантната си част член 7 от VATA гласи следното:

„(1) Настоящият член се прилага [...], когато за целите на този закон следва да се определи дали стоките са доставени в Обединеното кралство.

(2) При спазване на последващите разпоредби от настоящия член, ако доставката на стоки не включва извеждането им от или към



Обединеното кралство, те се разглеждат като доставени в Обединеното кралство, ако са в Обединеното кралство, а в противен случай се разглеждат като доставени извън Обединеното кралство.

(3) [...]

(4) Стоки, чието място на доставка не се определя съгласно някоя от предходните разпоредби на настоящия член, се разглеждат като доставени в Обединеното кралство, ако —

(а) доставката включва извеждането на стоките към Обединеното кралство от или съгласно указанията на лицето, което ги доставя; [...].“

37. Някоя от страните не се позовава и не посочва нито Директива 97/7/ЕО, която е озаглавена „относно защитата на потребителя по отношение на договорите от разстояние“ и е в сила до 13 юни 2014 г., нито заменената я в последствие Директива 2011/83/ЕС.
38. Що се отнася до релевантната съдебна практика, жалбоподателят твърди, че в решението Lebara/HMRC (C-520/10, наричано по-нататък „Lebara“) в т. [14] Съдът постановява, че фразата „от името на“ означава „действащ като [ориг. 8] представител“. Запитващата юрисдикция обаче не приема това твърдение, като установява, че в решение Lebara Съдът всъщност само е възпроизвел текста на акта за преюдициално запитване.
39. Запитващата юрисдикция обаче отбелязва, че в решение Lebara Съдът приема, че дистрибуторите не действат „от името на“ Lebara, отчасти защото последният „не знае каква продажна цена искат дистрибуторите или другите посредници, нито упражнява контрол върху тази цена“. За разлика от това, Healthspan и PostDirect са уговорили помежду си таксата за доставка. Според запитващата юрисдикция обаче решение Lebara не е достатъчно, за да се реши делото. Не е установена друга приложима съдебна практика.

### **Мотиви за отправянето на преюдициалното запитване**

40. Настоящото запитване е отправено поради следните съображения:
- а) Значението на израза „от името на“ вече е било предмет на обсъждане в Комитета по ДДС, като службите на Комисията предлагат две възможни значения на понятието. Посочва се, че едното от тези значения, описано като „буквално тълкуване“, по същество разглежда единствено договорните отношения между страните, а другото представлява „по-широко тълкуване“, което взема предвид действителното икономическо положение.

- б) Значението на израза „от името на“ е релевантно не само за положението по отношение на ДДС на държавите членки, до които се изпращат стоките, но също така и на държавите членки, от които тези стоки са изпратени. Ето защо този въпрос е от общо значение и решението на Съда може да допринесе за еднаквото прилагане на правото в рамките на целия Съюз.
- в) На 1 декември 2016 г. Европейската комисия публикува Предложение за директива на Съвета за изменение на членовете от ОДД, които се отнасят до „някои задължения, свързани с данъка върху добавената стойност, приложими при доставките на услуги и дистанционните продажби на стоки,“ (наричано по-нататък „Предложението“). В Предложението се посочва, че ще бъде издадена нова директива, която ще добави ново определение в ОДД и „внося яснота [...] по отношение на член 33, параграф 1 в съответствие с насоките на Комитета по ДДС“. На 5 декември 2017 г. е публикувана Директива 2017/2455. Доколкото е от значение за процесния въпрос, тази директива е в сила от 2021 г. [ориг. 9]
- г) Съображение 6 от Директива 2017/2455 уточнява, че е налице „бързо развитие“ на дистанционните продажби; че ОДД „следва да се [адаптира] към тези промени“ и че понятието „вътреобщностни дистанционни продажби на стоки“ следва да бъде определено. Това определение е посочено в член 2, параграф 1 от Директивата и гласи:
- „вътреобщностни дистанционни продажби на стоки“ означава доставки на стоки, изпращани или превозвани от доставчика или от негово име, включително когато доставчикът се намесва непряко в превоза или изпращането на стоките, от държава членка, различна от тази, в която завършва изпращането или превозването на стоките до клиента [...].“
41. И двете страни не спорят, че Healthspan взема непряко участие в превозването на стоките. Според жалбоподателя новото определение поражда действие считано едва от 2021 г. и дотогава член 33 не се прилага, когато (както в настоящия случай) е налице договор за доставка между клиента и друго дружество — трето лице. Становището на ответника е, че член 33 се прилага винаги, „когато доставчикът има пряко или непряко участие в превоза или изпращането на стоките“.

#### **Становището на запитващата юрисдикция**

42. Становището на запитващата юрисдикция е, че при предоставянето на услугите по доставка PostDirect действа „от името на“ Healthspan, тъй като: клиентът няма възможност да избере да използва друго дружество за доставка; ценообразуването е уговорено между PostDirect и Healthspan; Healthspan (а не PostDirect) отговаря за всички оплаквания относно

доставката и когато има проблем с доставката, през по-голямата част от периода именно Healthspan поема разходите за възстановяване на средствата на клиентите. Що се отнася до действителното икономическо положение, PostDirect действа от името на Healthspan, въпреки че клиентите сключват отделен договор за превоз с PostDirect.

### Преюдициалните въпроси

43. Преюдициалните въпроси са следните:

#### *Въпрос 1*

Когато клиентът сключва договор: а) с доставчика за закупуване на стоките и б) с трето лице — дружество, предоставящо услуги по доставка (наричано по-нататък „доставящото дружество“), трябва ли да се счита, че стоките [ориг. 10] се доставят от мястото, където се намират към момента, когато започва изпращането или превозът на стоките към клиента, така че винаги да се прилага член 32 (а не член 33)?

#### *Въпрос 2*

При отрицателен отговор на първия въпрос, стоките превозвани ли са „от или от името на доставчика“ в случаите, когато клиентът сключва договор с доставящото дружество и е налице **някое** от следните условия, и ако това е така, кое условие (кои условия):

- а) Клиентът няма практическа алтернатива, освен да използва доставящото дружество.
- б) Клиентът е в контакт само с доставчика, а не с доставящото дружество.
- в) Доставчикът и доставящото дружество договарят цената, която да се фактурира от доставящото дружество без каквото и да е участие от страна на клиента.
- г) Доставчикът предоставя на клиента отстъпка в размер на таксата за доставка под формата на намаление от цената на стоките.
- д) Доставчикът събира таксите за доставка от клиента и ги изплаща [на] третото лице — доставящото дружество.
- е) Договорните клаузи, които определят кога собствеността преминава върху клиента, нямат търговски смисъл, но на практика това е без значение, тъй като доставчикът обезщетява клиента за разходите за евентуални повреди върху стоките по време на доставката.
- ж) По отношение на разходите за доставка, когато съществува проблем с първоначалната доставка:

- i) съгласно сключения договор с клиента доставчикът е длъжен да възстановява заплатените от клиента разходи;
- ii) съгласно сключения договор с клиента доставчикът не е длъжен да възстановява тези разходи, но на практика го прави;
- iii) във всеки случай доставчикът (а не доставящото дружество) поема разходите за възстановяването на тези средства; и/или
- iv) съгласно сключения договор с клиента доставчикът е длъжен да заплати както разходите по изпращане на заместващи стоки, *така* и свързаните с това разходи за доставка; или
- v) съгласно сключения договор с клиента доставчикът е длъжен да заплати разходите по изпращане на заместващи стоки, но не и разходите за тяхната доставка, като на практика обаче го прави [?] **[ориг. 11]**

### *Въпрос 3*

При отрицателен отговор на въпрос 2, доставящото дружество действа ли от името на доставчика, ако са изпълнени **повече от едно** от горепосочените условия? Ако това е така, кои обстоятелства трябва да се вземат предвид и какво значение следва да се придаде на всяко от тях?

### *Въпрос 4*

При положителен отговор на втория или на третия въпрос, доставящото дружество действа ли от името на доставчика, ако доставчикът се намесва пряко или непряко в превоза или изпращането на стоките, каквото ще бъде изискването от 2021 г. съгласно Директива 2017/2455? С други думи, въпросът е следва ли да се счита, че въведените с посочената директива промени просто изразяват по по-ясен начин значението на член 33 в настоящата му редакция?