

Дело C-156/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

6 април 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Supreme Court of the United Kingdom

Дата на акта за преюдициално запитване:

1 април 2020 г.

Жалбоподател:

Zipvit Ltd

Ответник:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[...]

РЕШЕНИЕ

Zipvit Ltd (жалбоподател) срещу Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ответник)

[...] [ориг. 1]

SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM [ВЪРХОВНИЯТ СЪД
НА ОБЕДИНЕНОТО КРАЛСТВО]

1 април 2020 г.

[...]

СЛЕД ИЗСЛУШВАНЕ на процесуалните представители на жалбоподателя и на ответника на 29 и 30 януари 2020 г.

ОПРЕДЕЛИ:

1. Отправля въпросите, съдържащи се в приложението към настоящото определение, до Съда на Европейския съюз за разглеждане по реда на преюдициалното производство на основание член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз.
2. Не се произнася по съдебните разноски. [ориг. 14]

Секретар

1 април 2020 г.

ПРИЛОЖЕНИЕ [ориг. 15]

ПРЕЮДИЦИАЛНИ ВЪПРОСИ

(1) Може ли въз основа на Директивата да се приеме, че — в случай, при който: i) данъчният орган, доставчикът и търговецът, който е данъчнозадължено лице, са тълкували неправилно европейското законодателство в областта на ДДС и са третирали облагаема със стандартна ставка доставка като освободена от ДДС, ii) в договора между доставчика и търговеца е посочено, че в цената на доставката не е включен ДДС, и че ако такъв се дължи, търговецът трябва да го заплати, iii) доставчикът не е предявявал и вече не може да предяви искане към търговеца да заплати допълнително дължимия ДДС, и iv) данъчният орган не може или вече не може (поради изтекла давност) да изиска от доставчика ДДС, който е трябвало да му бъде платен — действително заплатената цена представлява сбор от нетната изискуема сума и начисления върху нея ДДС и че следователно търговецът може да иска на основание член 168, буква а) от Директивата да приспадне този ДДС като фактически „платен“ по тази доставка?

(2) При условията на евентуалност, може ли при посочените обстоятелства търговецът да иска на основание член 168, буква а) от Директивата да приспадне данъка като „дължим“ по тази доставка?

(3) Може ли търговецът да иска на основание член 168, буква а) от Директивата да приспадне като платен по получена доставка данъка, когато данъчният орган, доставчикът и търговецът, който е данъчнозадължено лице, са тълкували неправилно европейското законодателство в областта на ДДС и са третирали облагаема със стандартна ставка доставка като освободена от ДДС, поради което търговецът не е могъл да представи на данъчния орган данъчна фактура в съответствие с член 226, параграфи 9 и 10 от Директивата за извършената му доставка?

(4) Следва ли, за да се отговори на въпроси 1—3,

а) да се провери дали доставчикът би могъл да оспори — на основание на оправдани правни очаквания или на друго основание по

вътрешното право или по правото на Съюза — всеки опит на данъчния орган да издаде акт, с който да го задължи да заплати определена сума, представляваща ДДС по доставката?

б) да се вземе предвид обстоятелството, че търговецът, също както и данъчният орган и доставчикът, е знаел, че доставката всъщност не е освободена, или пък е имал същата възможност като тях да узнае това и е можел да предложи да заплати дължимия по доставката ДДС (изчислен върху търговската цена на доставката), за да бъде той платен на данъчния орган, но не е сторил това? [ориг. 16]

[...]

Въведение

1. Делото е относно правото на търговец (в случая Zirvit) да приспада дължимия или платен от него ДДС по предоставени му от доставчик услуги (в случая Royal Mail), доколкото използва тези доставки за собствени доставки на стоки или услуги на крайни клиенти. Въпросът възниква в специфична фактическа обстановка.
2. Общите условия по договора за доставка между доставчика и търговеца предвиждат, че търговецът трябва да плати търговската цена по доставката, както и ДДС за нея (ако такъв се дължи). Съгласно последващо решение на Съда доставката всъщност е трябвало да се третира като облагаема със стандартната ставка за ДДС, поради което на търговеца е трябвало да бъде начислен ДДС, определен като процент със съответна ставка от търговската цена на доставката. Към момента на извършване на доставката обаче както доставчикът, така и търговецът, действащи добросъвестно при допуснатата обща грешка, са считали, че доставката е освободена от ДДС, поради което на търговеца е била начислена и той е заплатил само сума, равна на търговската цена на доставката. Фактурите за въпросните доставки сочат, че същите са освободени и поради това не упоменават, че във връзка с тях се дължи ДДС.
3. Данъчните органи (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (Данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство, наричана по-нататък „данъчната администрация“) добросъвестно допуска същата грешка. Данъчната администрация неумишлено допринася за допуснатата от страните грешка, като издава указания за тълкуване на данъчния закон, съдържащи изявления в същия смисъл.
4. В резултат от грешката търговецът заплаща единствено сума, равна на търговската цена за всяка доставка, като няма изгледи, че може да бъде принуден или ще плати допълнителна сума, равняваща се на ДДС върху общата цена (тоест на търговската цена, увеличена с дължимия по нея ДДС), каквато е трябвало да бъде начислена и платена във връзка с тези доставки.

Доставчикът също не издължава на данъчната администрация дължимия или платен за тези доставки ДДС и няма изгледи, че към настоящия момент има възможност да бъде принуден да издължи или ще издължи на данъчната администрация този ДДС [ориг. 2].

5. Независимо от това търговецът твърди, че съгласно член 168, буква а) от Основната Директива ДДС (Директива 2006/112/ЕО на Съвета, наричана по-нататък „Директивата“) има право да поиска от данъчната администрация да признае приспадане, като платен по получени доставки ДДС, на ДДС, дължим по въпросните доставки, или на елемента, равняващ се на ДДС, който по закон се счита за включен в цената, начислена от доставчика за всяка доставка (и следователно който по закон се счита за фактически платен ДДС по отношение на всяка доставка в момента, в който търговецът е платил това, което страните са смятали, че е търговската цена за доставката). С оглед на това данъчната администрация твърди, че при обстоятелствата по случая правилното тълкуване на Директивата е в смисъл, че: (1) няма дължим или платен ДДС по отношение на въпросните доставки, поради което не може да се иска възстановяване на платения по получените доставки данък във връзка с тях, и/или (2) от фактурите за въпросните доставки не личи, че по отношение на доставките се дължи ДДС, а тъй като в нито един момент търговецът не е разполагал с фактури, от които да става ясно, че се дължи ДДС, и какъв е неговият размер, както изисква член 226, точки 9 и 10 от Директивата, търговецът няма право и на това основание да търси възстановяване на платения по получени доставки данък във връзка с тези доставки. Търговецът репликира по точка (1), че следва да се приеме, че ДДС е бил платен (или се дължи) като част от цената, а по точка (2) че към момента са известни всички релевантни факти и той може с други средства да докаже размера на дължимия или платен по всяка доставка ДДС.
6. Сумите, за които Zipvit (търговецът) твърди, че представляват платен по получените от него доставки ДДС, възлизат на 415 746 GBP плюс лихви. Настоящото производство е пилотно дело във връзка с предоставени от Royal Mail (доставчикът) услуги, по които е допусната една и съща грешка. На съда са предоставени изчисления, от които личи, че общата стойност на претенциите към данъчната администрация е между 500 милиона GBP и 1 милиард GBP.

Фактическата обстановка

7. Royal Mail е обществената пощенска служба в Обединеното кралство. Съгласно член 132, параграф 1, буква а) от Директивата (и еквивалентните предходни разпоредби) държавите членки освобождават „доставката на обществените пощенски служби, различни от пътнически транспорт и далекосъобщителни услуги, и съпътстващата ги доставка на стоки“. При транспонирането на тази разпоредба Парламентът на (Обединеното кралство) и данъчната администрация я тълкуват в смисъл, че обхваща всички пощенски услуги, предоставяни от Royal Mail. Националното

транспониращо законодателство, а именно Value Added Tax Act 1994 (Закон за данъка върху добавената стойност от 1994 г., наричан по-нататък „VATA“), съдържа разпоредба в този смисъл (приложение 9, група 3, параграф 1), а данъчната администрация издава тълкувателни указания с идентично съдържание.

8. Предмет на дейност на Zipvit е доставката на витамини и минерали по пощата, за което ползва услугите на Royal Mail. През периода от 1 януари 2006 г. до 31 март 2010 г. Royal Mail предоставя на Zipvit редица пощенски бизнес услуги по договори, сключени след индивидуални преговори със Zipvit. Настоящото производство е относно доставката от Royal Mail на една от тези услуги, т. нар. услуга „multimedia®“ (наричани по-нататък „услугите“). [ориг. 3]
9. Договорът, в съответствие с който Royal Mail предоставя услугите, включва съответните общи условия за дейността, които предвиждат, че всички дължими от клиента (тоест Zipvit) пощенски разходи не включват ДДС, като клиентът „плаща дължимия ДДС за пощенските и други разходи по съответната ставка“ и „ДДС се начислява и плаща върху [търговската цена на услугите]“. В съответствие с това, доколкото ДДС се дължи за предоставяните услуги, общата дължима от Zipvit цена за тях съгласно договора е търговската цена плюс ДДС.
10. Съгласно националното законодателство и тълкувателни указания и общото погрешно становище, че услугите са освободени от ДДС, фактурите, издадени от Royal Mail на Zipvit във връзка с услугите, обаче са отбелязани с „О“, тоест освободени, не посочват сумата на дължимия ДДС и на Zipvit се начислява само търговската цена за услугите. Zipvit надлежно издължава на Royal Mail посочените във фактурите суми. Към момента на извършване на доставките Zipvit не претендира възстановяване на платен във връзка с тях ДДС.
11. Тъй като според Royal Mail услугите са освободени и то не е посочвало дължимия размер на ДДС в издаваните от него фактури, същото не издължава на данъчната администрация никакви суми по ДДС във връзка с услугите. От своя страна данъчната администрация също счита, че услугите са освободени и не очаква или изисква от Royal Mail да му заплаща подобни суми.
12. Това положение продължава няколко години до постановяването на решение на Съда от 23 април 2009 г., [TNT Post,] (C-357/07, EU:C:2009:248) [...]. Съдът приема, че освобождаването на пощенските услуги се прилага само за доставки, извършени от обществените пощенските служби, действащи в това качество, и не се прилага за услуги, условията за които са били договорени индивидуално.

13. Въз основа на това тълкуване от Съда на Директивата и на действащата преди нея в тази област правна уредба през разглеждания период услугите по настоящото дело е трябвало да се третират като облагаеми със стандартната ставка. Royal Mail е трябвало да начислява на Zipvit цена за предоставяните услуги, включваща както търговската цена, така и ДДС по съответната ставка и да се издължава на данъчната администрация относно компонента, съответстващ на ДДС. Всъщност обаче на Zipvit не е бил начисляван и то не е заплащало компонента, съответстващ на ДДС, а Royal Mail не е издължавало на данъчната администрация каквито и да било суми, съответстващи на ДДС за предоставяните услуги. **[ориг. 4]**
14. Основавайки се на решение TNT Post, Zipvit предявява две претенции към данъчната администрация за приспадане на платен за предоставени му услуги ДДС [...]: (i) на 15 септември 2009 г. за сумата от 382,599 GBP плюс лихви за „платения по получени доставки данък от края на тримесечието, приключило на 31 март 2006 г. (дължим след 1 април 2006 г.), до тримесечието, приключило на 30 юни 2009 г.“ и (ii) на 8 април 2010 г. за сумата от 33,147 GBP за периодите до декември 2009 г. и март 2010 г. Претендираните суми са изчислени въз основа на предположението, че действително заплатената цена за доставките трябва да се счита, че включва компонент, съответстващ на дължимия ДДС.
15. Междувременно данъчната администрация събира информация от Royal Mail, за да установи точно кои негови услуги са засегнати от решение TNT Post.
16. Данъчната администрация отхвърля претенциите на Zipvit с писмо от 12 май 2010 г. Тя се основава на обстоятелството, че по договор Zipvit е имало задължение да плаща ДДС върху търговската цена на услугите, но в съответните фактури такъв не му е бил начислен и то не е плащало компонент от цената, съответстващ на ДДС. След обжалване по административен ред данъчната администрация потвърждава решението си с писмо от 2 юли 2010 г.
17. Към същия момент предвиденият в националното законодателство шестгодишен давностен срок по член 5 от Limitation Act 1980 (Закона за давността от 1980 г.) за договорните претенции на Royal Mail относно дължимия остатък по общата цена на предоставяните от него услуги (тоест на сума, равняваща се на дължимия във връзка с тези услуги ДДС, изчислена въз основа на търговската им цена) все още не е изтекъл. Предявяването на претенции срещу всички клиенти на Royal Mail, засегнати от решението TNT Post, включително Zipvit, обаче би било свързано с допълнителни разходи и административни тежести за Royal Mail, което няма търговски интерес от такива действия и поради това не предявява подобни претенции.
18. Към същия момент данъчната администрация все още има възможност в рамките на сроковете по член 73, параграф 6 и член 77, параграф 1 от VATA

да издаде акт за установяване на задължение за ДДС на Royal Mail във връзка с поне част от предоставените услуги. Данъчната администрация обаче приема, че не следва да издава такива актове, тъй като националното законодателство, а именно VATA, е предвиждало към съответния момент, че предоставянето на тези услуги е освободено, а освен това Royal Mail всъщност не получава от Zipvit дължимия за предоставените услуги ДДС. Данъчната администрация счита също, че е създадо обвързващи го оправдани правни очаквания у Royal Mail, че няма задължение да събира и издължава ДДС за услугите, поради което Royal Mail би имало основателно възражение срещу всеки опит за издаване на акт за установяване на задължения за ДДС във връзка с услугите. [ориг. 5]

19. Zipvit обжалва решението на данъчната администрация, постановено в производството по административно обжалване пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение)). Заседанията по делото се провеждат на 14 и 15 май 2014 г. Към този момент давността за договорните претенции на Royal Mail към Zipvit за заплащане на дължимия остатък от общата цена на предоставените услуги е изтекла за повечето извършени доставки. Сроктът, в който данъчната администрация може да издава актове за установяване на задължения на Royal Mail, също до голяма степен, ако не и напълно е вече изтекъл [...] [...].
20. First-tier Tribunal (Първоинстанционен съд) приема, че услугите са облагаеми със стандартната ставка съгласно правото на Съюза, видно от решение TNT Post, както и че освобождаването на пощенските услуги в националното право може и трябва да се тълкува по същия начин, поради което следва услугите да се считат за подлежащи на облагане по стандартната ставка съгласно националната правна уредба. Това понастоящем се приема за установено.
21. First-tier Tribunal (Първоинстанционен съд) отхвърля жалбата на Zipvit с решение от 3 юли 2014 г. (<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>). Той постановява, че данъчната администрация няма подлежащо на принудително изпълнение данъчно вземане срещу Royal Mail, тъй като последното не обявява в данъчните си декларации ДДС по отношение на предоставените от него услуги, не е декларирало доброволно неплатен ДДС, не е издавало фактури, посочващи дължим ДДС, а данъчната администрация не е установила, че Royal Mail дължи плащане на ДДС [...] [пропуска се позоваването на номерата на точките от решението на Първоинстанционния съд]. При посочените обстоятелства липсва „дължим или платен“ от Royal Mail ДДС по отношение на предоставените услуги по смисъла на член 168, буква а) от Директивата [...] [...] Въпросът дали публичноправните принципи, включително и принципът на оправданите правни очаквания, не допускат данъчната администрация да издаде акт за установяване на задължения на Royal Mail е оставен без разглеждане, тъй като такова не е било необходимо за произнасяне по делото [...]. При всички положения, след като Zipvit няма

отговарящи на изискванията данъчни фактури за предоставените му услуги, в които да е посочен начисленият ДДС, то няма право да иска приспадането на ДДС по получени от него доставки [...]. Въпреки че съгласно националната правна уредба данъчната администрация може по своя преценка да приеме алтернативни доказателства за заплащането на ДДС, различни от данъчна фактура (съгласно член 29, параграф 2 от Value Added Tax Regulations 1995 (Правилник за данъка върху добавената стойност от 1995 г. (SI 1995/2518) (наричан по-нататък „член 29, параграф 2“), което данъчната администрация не обсъжда в своите решения, First-tier Tribunal (Първоинстанционният съд) установява, че при надлежно разглеждане на въпроса относно приемането на алтернативни доказателства, при упражняване на правото си на преценка данъчната администрация неизбежно и правилно би стигнала до решението да не уважи претенцията на Zipvit за приспадане на платен по получени доставки ДДС по отношение на услугите [...]. Решаващо съображение в това отношение е, че възстановяването на фиктивен платен по получени доставки ДДС на Zipvit по отношение на услугите би съставлявало неоснователно обогатяване на дружеството [...]. Всъщност Zipvit заплаща само търговската цена за услугите, която не включва съответстващ на ДДС компонент, поради което възстановяването на фиктивен съответстващ на ДДС компонент по отношение на доставката на тези услуги би означавало в икономически смисъл то да получи тези услуги на значително по-ниска от реалната им търговска стойност. [...]. [ориг. 6]

22. Zipvit обжалва решението. Upper Tribunal (Tax Chamber) (Висш съд (данъчно отделение) отхвърля жалбата. [...]. (пропуснато е обсъждането на разликите в тълкуването, възприето от Първоинстанционния и Висшия съд, разрешени от Court of Appeal (Апелативния съд). Към настоящия момент е безспорно, че „дължим или платен“ означава дължим или платен от търговеца на доставчика данък. Upper Tribunal (Висшият съд) потвърждава решението на First-tier Tribunal (Първоинстанционния съд) относно фактурирането и въпроса за правото на преценка по член 29, параграф 2.
23. Zipvit обжалва решението пред Court of Appeal (Апелативния съд). Едва пред Court of Appeal (Апелативния съд) фактическата обстановка, от която произтичат задълженията на Zipvit по договора му с Royal Mail, най-накрая е обект на проверка от съда, който достига до изложените по-горе фактически констатации. Понастоящем те се приемат за установени.
24. Court of Appeal (Апелативният съд) отхвърля жалбата на Zipvit (с решение от 29 юни 2018 г.; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>). След обширен преглед на практиката на Съда по въпроса за значението на израза „дължим или платен“, който възниква с оглед на фактическата обстановка, от която произтичат договорните задължения на Zipvit, Court of Appeal (Апелативният съд) констатира, че положението не е *acte clair*. [...]. Court of Appeal (Апелативният съд) обаче достига до същия извод като предходните инстанции по въпроса за фактурирането [...]. Въз основа на анализ на

практиката на Съда Court of Appeal (Апелативният съд) приема, че необходима предпоставка, за да може Zipvit да упражни право на приспадане на платения по получени доставки ДДС по отношение на услугите, е то да бъде в състояние да представи данъчни фактури, в които е посочен начисленият по отношение на предоставените услуги ДДС в съответствие с член 226, точки 9 и 10 от Директивата, или допълнителни доказателства, че Royal Mail е внесло съответния данък в данъчната администрация, а Zipvit не е сторило това. Court of Appeal (Апелативният съд) потвърждава позицията на предходните инстанции по въпроса относно упражняването на право на преценка от данъчната администрация съгласно член 29, параграф 2 [...]. Ако данъчната администрация приеме, че Zipvit е заплатило ДДС по получените доставки на услуги, Zipvit би се обогатило неоснователно [...], като всъщност получи отстъпка от търговската цена, която е трябвало да заплати за услугите, а отстъпката ще се покрие с обществени средства, макар че въпросният ДДС така и не е бил внесен в държавния бюджет [...]. Court of Appeal (Апелативният съд) счита, че положението относно фактурирането е *acte clair*, поради което не е необходимо запитване до Съда [...].

Жалбата до Supreme Court (Върховния съд)

25. Zipvit подава жалба пред настоящия съд. То твърди, че са основателни твърденията му по въпроса относно значението на израза „дължим или платен“ и по въпроса относно фактурирането, включително доколкото е необходимо, и по въпроса относно упражняването на право на преценка от данъчната администрация по член 29, параграф 2. След като разгледа изцяло делото съдът реши, че нито въпросът относно значението на израза „дължим или платен“, нито въпросът относно фактурирането могат да се считат за *acte clair*, поради което следва да се отправи запитване до Съда по изложените в края на това решение въпроси. Накратко, твърденията на страните в настоящото производство по обжалване са следните. [ориг. 7]

(1) Въпросът относно значението на израза „дължим или платен“

26. Член 168, буква а) от Директивата предвижда, че търговец, който е данъчнозадължено лице, има право да приспадне от ДДС, който е задължено да плати, „дължимия или платен ДДС [...] по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице“.
27. Zipvit твърди, че при обстоятелствата по делото винаги когато е плащало само търговската цена, начислена във фактурите на Royal Mail (макар по договор да е имало задължение да заплаща и ДДС), трябва да се счита, че то (Zipvit) е плащало и компонент, съответстващ на ДДС, който трябва да се приеме за включен в платената сума. Начислената от Royal Mail и платена от Zipvit сума следва да се разглежда като обща цена, включваща (по-ниска)

данъчна основа и ДДС със стандартната ставка за тази данъчна основа. Така, ако Royal Mail начисли на Zipvit 120 GBP по фактура за услуги, което е търговската цена на услугите и Zipvit плати само тази сума, тогава, макар във фактурата да се твърди, че услугите са освободени от ДДС, следва [...] да се приеме, че данъчната основа (по смисъла на членове 73 и 78 от Директивата) е само 100 GBP, а останалите 20 GBP (при ставка на ДДС от 20 %) следва [...] да се считат за ДДС, който Zipvit може да поиска като платен по получени доставки ДДС за извършените от него на негови клиенти доставки. Този съответстващ на ДДС компонент, включен във всяко плащане, представлява „платен“ ДДС в изисквания смисъл и следователно попада под действието на член 168, буква а).

28. В подкрепа на това твърдение Zipvit се позовава по-конкретно на членове 73, 78 и 90 от Директивата (отразени в националното право в член 19, параграф 2 и член 26А VATA) и на решение (от 7 ноември 2013 г.) Tulică (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722).
29. При условията на евентуалност, дори включеният компонент, съответстващ на ДДС, на който се позовава Zipvit, да не следва да се счита за „платен“ по смисъла на член 168, буква а), следва да се приеме, че ДДС е „дължим“ по смисъла на същата разпоредба, поради което Zipvit има право да поиска неговото приспадане на това основание като платен по получени доставки ДДС.
30. Относно твърдението на данъчната администрация, че не може да принуди Royal Mail да ѝ издължи ДДС по отношение на предоставените на Zipvit услуги, вина за това носела самата тя (било заради действията си, в резултат от които създаде някои оправдани правни очаквания или дала други основания на Royal Mail да възрази срещу действията по принудително изпълнение, предприети от данъчната администрация, без да е установено наличието на такива, било заради това, че допуснала да изтече срокът за предприемане на действия по принудително изпълнение), като това обстоятелство в никакъв случай не можело да възпрепятства Zipvit да търси правото си на приспадане на дължимия или платен по получени доставки ДДС по член 168, буква а). **[ориг. 8]**
31. В отговор на тези твърдения данъчната администрация твърди, че при обстоятелствата по случая в Директивата липсват разпоредби, които да изискват или оправдават преуреждане с обратна сила на търговските договорености между Royal Mail и Zipvit, съгласно които във фактурите си Royal Mail посочва само търговската цена, която Zipvit следва да заплати за услугите, като Zipvit продължава да е задължено по договор да заплати на Royal Mail допълнителна сума за ДДС със стандартната ставка, приложена към търговската цена (което става ясно едва след решение TNT Post). Видно от фактическата обстановка, Royal Mail не издава допълнителни фактури, с които да изиска заплащане на ДДС; то не би могло да бъде принудено да издаде такива допълнителни фактури (а и срокът за това вече е изтекъл

съгласно националното законодателство за давността за вземания по договори); то не издължава ДДС на данъчната администрация във връзка с услугите (нито за включения върху по-ниската фиктивна търговска цена ДДС, посочен от Zipvit, нито за ДДС, начислен върху действителната търговска цена); и накрая, данъчната администрация не може да принуди Royal Mail да издължи ДДС по отношение на предоставените услуги (било поради публичноправни съображения, включително зачитането на оправданите правни очаквания на Royal Mail, било поради изтекла давност).

32. Данъчната администрация сочи, че да се даде възможност на Zipvit да претендира за компонент, съответстващ на ДДС, фиктивно включен в плащанията, които е извършило към Royal Mail, би означавало да се пренапише историята по чисто теоретичен начин, без връзка с действителността, което не се изисква от нито една разпоредба на Директивата. Както правилно констатира Първоинстанционният, Висшият и Апелативният съд, това би означавало Zipvit да се обогати неоснователно за сметка на данъкоплатеца (което би му предоставило предимство спрямо неговите търговски конкуренти), а това не може да бъде обосновано по силата на Директивата. При това положение би се стигнало и до нарушение на принципа на неутралност, който е основополагащ за Директивата, тъй като платеният по получени доставки ДДС, който Zipvit иска да приспадне, изобщо не е бил внесен в бюджета, а Royal Mail не е действало като представител на данъчните органи за целите на събирането на данъка по начина, изискван във връзка с резултатното прилагане на този принцип (в това отношение се прави позоваване по-конкретно на решения (от 24 октомври 1996 г.) *Elida Gibbs* (C-317/94, (EU:C:1996:400), т. 22) и (от 28 ноември 2013 г.) *Minister Finansów* (C-319/12, (EU:C:2013:778), т. 41-43).
33. Данъчната администрация твърди, че настоящият случай следва да се разграничи спрямо обстоятелствата, разглеждани в решение *Tulică*. В точка 37 от решението по това дело Съдът изрично отбелязва, че не са налице договореностите от вида, за които е установено, че е налице по настоящото дело. В случай, че договорът между доставчика (Royal Mail) и търговеца (Zipvit) задължава търговеца да заплати търговската цена за предоставените услуги плюс добавка, съответстваща на дължимия ДДС върху тази търговска цена, съдебната практика сочи, че правилно е тълкуването на член 168, буква а) от Директивата, съгласно което може да се счита, че ДДС е бил „платен“ само когато дължимият върху търговската цена ДДС е бил действително заплатен, а в случая той не е бил плащан. Съдебната практика сочи също, че може да се счита, че ДДС е „дължим“ само когато е налице подлежащо на принудително изпълнение вземане за събирането му от Zipvit и гарантираното му последващо заплащане на данъчните органи, каквото тук липсва. **[ориг. 9]** Данъчната администрация се позовава по-конкретно на (решения от 29 март 2012 г.) *Véléc lai* (C-414/10; EU:C:2012:183), (от 21 март 2018 г.) *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:2040) и (от 12 април 2018 г.) *Biosafe-Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:249).

34. Данъчната администрация твърди, че действията на данъчните органи са релевантно съображение при прилагане на Директивата в такива случаи. Обикновено при липса на изявление от страна на доставчика или на представяне на данъчни фактури, отговарящи на изискванията по член 226, точки 9 и 10, данъчните органи няма как да знаят какви доставки са били направени и дали са в състояние да издадат на доставчика акт за установяване на данъчни задължения. Освен това при всички положения няма как действията на данъчната администрация да оправдаят неспазването на принципите на правото на Съюза, на които се прави позоваване в тази (съдебна практика). Както по делата Volkswagen и Biosafe-Industria, разглежданото тук положение възниква в резултат на обикновена, допусната добросъвестно грешка от всички: Zipvit, Royal Mail и данъчната администрация.
35. Данъчната администрация посочва в своя подкрепа принципа, че не се допуска асиметрично позоваване на Директивата, по силата на което търговецът едновременно се възползва от освобождаване по националното право (каквото всъщност Директивата не разрешава) по отношение на доставките и иска приспадане на платения по получени доставки ДДС във връзка с тези доставки. В това отношение данъчната администрация се позовава конкретно на делото MDDP (решение по дело C-319/12). Тя твърди, че по същество Zipvit се опитва едновременно да се възползва от това, че погрешно националната правна уредба третира предоставените в случая услуги като освободена доставка, и да почерпи основание от Директивата в подкрепа на претенцията си за приспадане на платен по получени доставки ДДС по отношение на тези услуги в нарушение на същия принцип. Zipvit оспорва това твърдение.

(2) *Въпросът относно фактурирането*

36. Zipvit твърди, че видно от практиката на Съда съществува значителна разлика между материалноправните изисквания, на които трябва да отговаря претенцията за приспадане на платения по получени доставки данък (включително по член 168, буква а), и формалните изисквания, които важат във връзка с нея (включително за представяне на данъчна фактура в съответствие с член 226). Подходът е стриктен по отношение на материалноправните изисквания, докато отклонението от формалните изисквания е допустимо, ако търговецът може да представи убедителни алтернативни доказателства за платения или дължим ДДС. Zipvit се позовава по-конкретно на решения (от 15 септември 2006 г.) Barlis 06-Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), (от 19 октомври 2017 г.) SC Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775) и (от 21 ноември 2018 г.) Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933). [ориг. 10]
37. В случая Zipvit твърди, че е представило убедителни алтернативни доказателства за платен (под формата на плащане на инкорпорирани ДДС, какъвто Zipvit твърди, че е бил включен в цената, която то е платило на

Royal Mail) или дължим ДДС, тъй като в резултат от решение TNT Post той лесно може да бъде определен въз основа на фактурите, действително изпратени от Royal Mail на Zipvit, както и въз основа на тълкуване на договореностите за предоставяне на услугите, за които тези фактури се отнасят. При упражняване на правото на преценка по член 29, параграф 2 данъчната администрация не би могла да откаже приемането на алтернативните доказателства, представени от Zipvit в подкрепа на неговата претенция.

38. Zipvit твърди, че решения Volkswagen и Biosafe-Industria нямат твърдяното от данъчната администрация значение по въпроса относно фактурирането. Според Zipvit мотивите, съдържащи се в решенията по тези дела, могат да се обяснят по-добре с оглед на съображението да не се възпрепятства възможността търговецът да се възползва на практика от правото си да поиска приспадане на платения по получени доставки ДДС, когато е бил подведен с представянето на фактура, от която следва, че за определена доставка не се дължи ДДС.
39. В отговор на това данъчната администрация твърди, че режимът за събирането на ДДС съгласно Директивата, в съответствие с принципа на неутралност изисква особено значение да се придаде на изискванията по член 226, параграфи 9 и 10 относно представянето на фактура, която да посочва, че за доставката се дължи ДДС и какъв е неговият размер. Съгласно режима по ДДС няколко групи лица трябва да са наясно по тези въпроси, за да може режимът да функционира ефективно; на данъчните органи следователно трябва да бъдат представени фактури, които надлежно да отговарят на тези изисквания, за да са в състояние да следят положението и да гарантират, че доставчикът надлежно им е издължил начисления ДДС. Следователно според данъчната администрация при липсата на данъчна фактура, отговаряща на тези конкретни изисквания, претенцията за приспадане на платения по получени доставки данък е неоснователна.
40. Данъчната администрация споделя мотивите на Court of Appeal (Апелативния съд). Тя се позовава по-специално на заключенията на генералните адвокати по делата Volkswagen и Biosafe-Industria, които според нея подкрепят твърдението, че претенцията за приспадане на платен по получени доставки ДДС по отношение на предоставените услуги би била основателна, ако е налице данъчна фактура, издадена от Royal Mail, която отговаря на изискванията по член 226, точки 9 и 10 от Директивата. Zipvit така и не е поискало от Royal Mail да изпрати фактури с начислен ДДС върху търговската цена за предоставените услуги и очевидно не е имало намерение да поиска такива или да плати дължимия ДДС, който те биха посочили. Тъй като Zipvit не е било в състояние да представи съответни данъчни фактури в подкрепа на претенцията си да приспадне платения по получени доставки ДДС по отношение услугите, тази претенция следва да бъде отхвърлена. Правото на Съюза не дава основание да се отхвърли изводът на Първоинстанционния, Висшия и Апелативния съд относно

упражненото от данъчната администрация право на преценка по член 29, параграф 2. **[ориг. 11]**

41. [...]. [пропуснато е изброяването на приложенията към определението]

Запитването до Съда

42. При изложените обстоятелства съдът отправя следните въпроси до Съда на Европейския съюз:

[пропуснати са въпросите, съдържащи се в приложението по-горе]
[...] **[ориг. 12]**

[...] **[ориг. 1]**

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ