

Υπόθεση C-156/20

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

6 Απριλίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Supreme Court of the United Kingdom (Ηνωμένο Βασίλειο)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

1 Απριλίου 2020

Αναιρεσείουσα:

Zipvit Ltd

Αντίδικος κατ' αναίρεση:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[παραλειπόμενα]

ΑΠΟΦΑΣΗ

Zipvit Ltd (αναιρεσείουσα) κατά Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (αντίδικος κατ' αναίρεση)

[παραλειπόμενα] [σελ. 1 του πρωτοτύπου]

TO SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM (ΑΝΩΤΑΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΟΥ ΗΝΩΜΕΝΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ)

1 ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2020

[παραλειπόμενα]

ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΚΡΟΑΣΕΩΣ του δικαστικού πληρεξουσίου της αναιρεσείουσας και του δικαστικού πληρεξουσίου της αντιδίκου της στις 29 και 30 Ιανουαρίου 2020

ΔΙΑΤΑΣΣΕΙ ΤΑ ΕΞΗΣ:

1. υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα ερωτήματα που περιλαμβάνονται στο παράρτημα της παρούσας διάταξης με σκοπό την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.
2. Επιφυλάσσεται ως προς τα δικαστικά έξοδα [σελ. 14 του πρωτοτύπου]

Γραμματέας

1 Απριλίου 2020

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ [σελ. 15 του πρωτοτύπου]

ΠΡΟΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ

(1) Σε περίπτωση κατά την οποία (i) η φορολογική αρχή, ο παρέχων τις υπηρεσίες και ο υποκείμενος σε φόρο έμπορος έχουν ερμηνεύσει εσφαλμένα την ευρωπαϊκή νομοθεσία περί ΦΠΑ και έχουν εκλάβει μια παροχή υπηρεσιών η οποία φορολογείται βάσει του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ ως παροχή υπηρεσιών απαλλασσόμενη του ΦΠΑ, (ii) η συναφθείσα σύμβαση μεταξύ του παρέχοντος τις υπηρεσίες και του εμπόρου αναγράφει την αξία της παροχής άνευ ΦΠΑ και ορίζει ότι ο έμπορος βαρύνεται, εν πάση περιπτώσει, με την καταβολή τυχόν οφειλόμενου ΦΠΑ, (iii) ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν αξιώνει και δεν δύναται πλέον να απαιτήσει από τον έμπορο να του καταβάλει επιπλέον τον οφειλόμενο ΦΠΑ, και (iv) η φορολογική αρχή δεν αξιώνει και δεν δύναται πλέον (λόγω παραγραφής) να απαιτήσει από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες την καταβολή του ΦΠΑ που έπρεπε να έχει καταβληθεί, έχει η οδηγία [περί ΦΠΑ] ως αποτέλεσμα ότι η πράγματι καταβληθείσα αξία συνίσταται στον συνδυασμό ενός απαιτητού καθαρού ποσού και του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό αυτό, ούτως ώστε ο έμπορος να μπορεί να αξιώσει έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας, ως ΦΠΑ ο οποίος όντως «καταβλήθηκε» για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών;

(2) Επικουρικώς, μπορεί ο έμπορος να αξιώσει, υπό τις περιστάσεις αυτές, έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας, ως ΦΠΑ ο οποίος «οφείλεται» για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών;

(3) Σε περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή, ο παρέχων τις υπηρεσίες και ο υποκείμενος σε φόρο έμπορος έχουν ερμηνεύσει εσφαλμένα την ευρωπαϊκή νομοθεσία περί ΦΠΑ και έχουν εκλάβει μια παροχή υπηρεσιών η οποία φορολογείται βάσει του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ ως παροχή υπηρεσιών απαλλασσόμενη του ΦΠΑ, με αποτέλεσμα ο έμπορος να μην είναι σε θέση να προσκομίσει στη φορολογική αρχή, για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, τιμολόγιο ΦΠΑ το οποίο να πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 226, παράγραφοι 9 και 10 της οδηγίας, δικαιούται ο έμπορος να αξιώσει έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών κατ' εφαρμογήν του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας;

(4) Για να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα (1) έως (3):

(α) έχει σημασία να εξακριβωθεί αν ο παρέχων τις υπηρεσίες θα μπορούσε να επικαλεστεί δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ή οποιοδήποτε άλλο μέσο άμυνας που του παρέχει το εθνικό δίκαιο ή το δίκαιο της Ένωσης έναντι οποιασδήποτε απόπειρας της φορολογικής αρχής να εκδώσει πράξη προσδιορισμού του οφειλόμενου ΦΠΑ, η οποία του επιβάλλει να της δηλώσει το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην εν λόγω παροχή υπηρεσιών;

(β) έχει σημασία το γεγονός ότι ο έμπορος γνώριζε, κατά το χρονικό σημείο που έλαβαν επίσης γνώση η φορολογική αρχή και ο παρέχων τις υπηρεσίες, ή είχε τις ίδιες δυνατότητες με τους ανωτέρω να λάβει γνώση ότι η παροχή δεν απαλλασσόταν στην πραγματικότητα από τον ΦΠΑ, και θα μπορούσε να προτείνει να καταβάλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για τη συγκεκριμένη παροχή (βάσει της εμπορικής αξίας της), ώστε να είναι εν συνεχεία δυνατή η απόδοση του φόρου αυτού στη φορολογική αρχή, αλλά παρέλειψε να το πράξει; [σελ. 16 του πρωτοτύπου]

[παραλείπόμενα]

Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά το δικαίωμα ενός εμπόρου (εν προκειμένω της Zipvit) να εκπέσει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα από τον ίδιο ΦΠΑ επί των εισροών για υπηρεσίες που έλαβε από τον παρέχοντα αυτές (εν προκειμένω την Royal Mail), στο μέτρο που οι συγκεκριμένες υπηρεσίες χρησιμοποιούνται στη συνέχεια από τον έμπορο για να εκτελέσει ο ίδιος τις δικές του παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών προς τον τελικό καταναλωτή. Το ζήτημα ανακύπτει υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης.
2. Οι γενικοί όροι της σύμβασης παροχής υπηρεσιών που συνήφθη μεταξύ του παρέχοντος τις υπηρεσίες και του εμπόρου προέβλεπαν ότι ο έμπορος όφειλε να καταβάλει την εμπορική αξία της παροχής και το (τυχόν) οφειλόμενο ποσό του ΦΠΑ που αναλογούσε στην εν λόγω παροχή. Όπως όμως διευκρινίστηκε με μεταγενέστερη [της σύμβασης] απόφαση του Δικαστηρίου, η παροχή αυτή έπρεπε στην πραγματικότητα να φορολογηθεί με βάση τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ και, επομένως, θα έπρεπε να έχει επιβληθεί σε βάρος του εμπόρου ΦΠΑ, το ύψος του οποίου θα ανερχόταν στο προσήκον ποσοστό της εμπορικής αξίας της παροχής. Ωστόσο, κατά τον χρόνο παροχής των υπηρεσιών, τόσο ο παρέχων τις υπηρεσίες όσο και ο έμπορος, ενεργώντας καλόπιστα και υποπίπτοντας στο ίδιο σφάλμα, θεώρησαν ότι η συγκεκριμένη παροχή απαλλασσόταν του ΦΠΑ, με αποτέλεσμα ο έμπορος να χρεωθεί και να καταβάλει μόνον την εμπορική αξία της παροχής αυτής. Οι επίμαχες παροχές δηλώθηκαν ως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ στα σχετικά τιμολόγια, τα οποία, για τον λόγο αυτό, έφεραν την ένδειξη ότι δεν οφείλεται γι' αυτές ΦΠΑ.

3. Η φορολογική αρχή (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, στο εξής: Commissioners) υπέπεσε καλόπιστα στο ίδιο σφάλμα. Οι Commissioners συνέτειναν ακουσίως στο σφάλμα των συμβαλλομένων, εκδίδοντας φορολογικές εγκυκλίους που περιείχαν οδηγίες από τις οποίες θα μπορούσε να συναχθεί το ίδιο συμπέρασμα.
4. Εξαιτίας του σφάλματος αυτού, ο έμπορος κατέβαλε απλώς τα ποσά που αντιστοιχούσαν στην εμπορική αξία κάθε παροχής και δεν υπάρχει πλέον καμία προοπτική ότι θα μπορούσε να υποχρεωθεί να καταβάλει ή ότι θα καταβάλει το επιπλέον ποσό που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ εκ της συνολικής αξίας (δηλαδή της εμπορικής αξίας της παροχής και του οφειλόμενου ΦΠΑ για την παροχή αυτή), το οποίο θα έπρεπε να είχε χρεωθεί και καταβληθεί για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν. Ομοίως, ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν δήλωσε στους Commissioners οιονδήποτε οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για τις υπηρεσίες αυτές και δεν υπάρχει καμία προοπτική ότι θα μπορούσε τώρα να υποχρεωθεί να δηλώσει ή ότι θα δηλώσει στους Commissioners τον εν λόγω ΦΠΑ. [σελ. 2 του πρωτοτύπου]
5. Παρά ταύτα, ο έμπορος υποστηρίζει τώρα ότι, δυνάμει του άρθρου 168, στοιχείο α', της βασικής οδηγίας περί ΦΠΑ (οδηγία 2006/112/EK [του Συμβουλίου], στο εξής: οδηγία), δικαιούται να αξιώσει, έναντι των Commissioners, την έκπτωση ως ΦΠΑ επί των εισροών του οφειλόμενου ΦΠΑ για τις επίμαχες υπηρεσίες ή του ποσού του ΦΠΑ που εκ του νόμου θεωρείται ότι περιλαμβάνεται στην αξία την οποία χρεώνει ο παρέχων τις υπηρεσίες για κάθε παροχή (και, επομένως, εκ του νόμου θεωρείται ως ΦΠΑ ο οποίος πράγματι καταβλήθηκε για μια τέτοια παροχή, εφόσον ο έμπορος κατέβαλε το ποσό που τα συμβαλλόμενα μέρη θεωρούν ότι αντιστοιχεί στην εμπορική αξία της παροχής). Οι Commissioners αντικρούουν τη θέση αυτή προβάλλοντας ότι, υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης, κατά την ορθή ερμηνεία της οδηγίας: (1) δεν υφίσταται οφειλόμενος ή καταβληθείς ΦΠΑ για τις επίμαχες παροχές, οπότε δεν μπορεί να αξιωθεί επιστροφή φόρου επί των εισροών ως προς αυτές, και/ή (2) τα σχετικά με τις επίμαχες παροχές τιμολόγια δεν αποδεικνύουν ότι πράγματι οφειλόταν ΦΠΑ για τις παροχές αυτές και, καθόσον ο έμπορος ουδέποτε είχε στη διάθεσή του τιμολόγια από τα οποία να προκύπτει ότι οφειλόταν ΦΠΑ ή το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 226, παράγραφοι 9 και 10, της οδηγίας, ο έμπορος δεν δικαιούται, συνεπώς, να ζητήσει επιστροφή του φόρου επί των εισροών. Ο έμπορος αντιτάσσει επί του σημείου (1) ότι πρέπει να θεωρηθεί ότι ο ΦΠΑ καταβλήθηκε ως μέρος της καταβληθείσας αξίας (ή ότι οφείλεται) και επί του σημείου (2) ότι όλα τα κρίσιμα στοιχεία είναι πλέον γνωστά και ότι μπορεί να αποδείξει με άλλα μέσα το ποσό του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ για κάθε παροχή.
6. Τα ποσά που αξιώνει η Zirvit [ο έμπορος], ως ΦΠΑ επί των εισροών για τις επίμαχες παροχές, ανέρχονται σε 415 746 λίρες στερλίνες (στο εξής: λίρες), πλέον τόκων. Η διαφορά της κύριας δίκης θα αποτελέσει νομολογιακό προηγούμενο, όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών από τη Royal Mail [τον παρέχοντα τις υπηρεσίες], και για άλλες περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπράχθηκε το ίδιο

σφάλμα. Βάσει εκτιμήσεων που παρασχέθηκαν στο δικαστήριο, η συνολική αξία των αξιώσεων κατά των Commissioners κυμαίνεται μεταξύ 500 εκατομμυρίων και 1 δισεκατομμυρίου λιρών.

Τα πραγματικά περιστατικά

7. Η Royal Mail είναι η δημόσια ταχυδρομική υπηρεσία του Ηνωμένου Βασιλείου. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας [2006/112/EK] (και κάθε προϊσχύσασα του άρθρου αυτού αντίστοιχη διάταξη) προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν «τις παροχές υπηρεσιών και τις παρεπόμενες προς τις παροχές αυτές παραδόσεις αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες, με εξαίρεση τη μεταφορά προσώπων και τις τηλεπικοινωνίες». Εφαρμόζοντας τη διάταξη αυτή, το Κοινοβούλιο [του Ηνωμένου Βασιλείου] και οι Commissioners την ερμήνευσαν ως καλύπτουσα όλες τις παρεχόμενες από τη Royal Mail ταχυδρομικές υπηρεσίες. Η εθνική κανονιστική ρύθμιση για τη μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, ήτοι ο Value Added Tax Act 1994 (νόμος του 1994 περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: VATA) περιείχε σχετική διάταξη (παράρτημα 9, τμήμα 3, παράγραφος 1) και οι Commissioners εξέδωσαν διευκρινιστικές εγκυκλίους από τις οποίες συνάγεται η ίδια ερμηνεία.
8. Η Zipvit ασκεί την εμπορική δραστηριότητα της προμήθειας βιταμινών και ανόργανων στοιχείων με ταχυδρομική αποστολή και χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες της Royal Mail. Κατά την περίοδο μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2006 και 31ης Μαρτίου 2010, η Royal Mail παρέσχε στη Zipvit ορισμένες εμπορικές ταχυδρομικές υπηρεσίες βάσει συμβάσεων που είχαν αποτελέσει αντικείμενο μεμονωμένης διαπραγμάτευσης με τη Zipvit. Η παρούσα διαδικασία αφορά την παροχή μιας τέτοιας υπηρεσίας, της υπηρεσίας «multimedia®» της Royal Mail (στο εξής: υπηρεσίες). [σελ. 3 του πρωτοτύπου]
9. Η σύμβαση δυνάμει της οποίας η Royal Mail παρείχε τις υπηρεσίες της εμπεριείχε τους σχετικούς γενικούς όρους συναλλαγών της Royal Mail, σύμφωνα τους οποίους όλα τα καταβλητέα από τον πελάτη (ήτοι τη Zipvit) ταχυδρομικά τέλη ήταν άνευ ΦΠΑ, ο δε πελάτης «καταβάλλει τον ΦΠΑ που ενδεχομένως οφείλεται για τα ταχυδρομικά τέλη και τις άλλες επιβαρύνσεις βάσει του εκάστοτε ισχύοντος συντελεστή» και «[ο] ΦΠΑ υπολογίζεται και καταβάλλεται επί [της εμπορικής αξίας των υπηρεσιών]». Κατά συνέπεια, στο μέτρο που οφειλόταν ΦΠΑ για την παροχή των υπηρεσιών, το συνολικό ποσό που όφειλε να καταβάλει η Zipvit για μια τέτοια παροχή δυνάμει της συγκεκριμένης σύμβασης αντιστοιχούσε στην εμπορική αξία της παροχής πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ.
10. Ωστόσο, βάσει της εθνικής κανονιστικής ρύθμισης και των διευκρινιστικών εγκυκλίων, καθώς και της κοινής εσφαλμένης αντίληψης ότι οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ, τα τιμολόγια που εξέδωσε η Royal Mail προς τη Zipvit για την παροχή των υπηρεσιών έφεραν τη δηλώνουσα απαλλαγή ένδειξη «E» (δηλαδή «exempt»), δεν ανέγραφαν στην ένδειξη ΦΠΑ κανένα ποσό ως οφειλόμενο και χρέωναν τη Zipvit μόνο με την εμπορική αξία των υπηρεσιών. Η

Zirvit κατέβαλε προσηκόντως στη Royal Mail τα αναγραφόμενα στα τιμολόγια ποσά. Κατά τον χρόνο παροχής των υπηρεσιών, η Zirvit δεν ζήτησε να της επιστραφεί ΦΠΑ επί των εισροών για τις υπηρεσίες αυτές.

11. Καθόσον η Royal Mail θεωρούσε τις υπηρεσίες που παρείχε ως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ και δεδομένου ότι δεν είχε καταχωρίσει στα τιμολόγιά της καμία χρέωση ΦΠΑ, δεν δήλωσε στους Commissioners κανένα ποσό που να αντιστοιχεί σε ΦΠΑ για τις υπηρεσίες αυτές. Ομοίως, οι Commissioners θεωρούσαν ότι οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ και δεν ανέμεναν ούτε απαίτησαν από την Royal Mail να τους δηλώσει κάποιο τέτοιο ποσό.
12. Η κατάσταση αυτή συνεχίστηκε για πολλά έτη και δη έως την έκδοση της απόφασης του Δικαστηρίου της 23ης Απριλίου 2009, στην υπόθεση [TNT Post] C-357/07, EU:C:2009:248· [παραλείπόμενα]. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η απαλλαγή των ταχυδρομικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ ισχύει μόνο για την παροχή υπηρεσιών από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες που ενεργούν υπό την ιδιότητά τους αυτή, και όχι για την παροχή υπηρεσιών των οποίων οι όροι είχαν αποτελέσει αντικείμενο μεμονωμένης διαπραγμάτευσης.
13. Βάσει της εκ μέρους του Δικαστηρίου ερμηνείας της οδηγίας αλλά και της προϊσχύσασας αυτής ρύθμισης, οι επίμαχες εν προκειμένω υπηρεσίες έπρεπε, κατά την κρίσιμη περίοδο, να φορολογηθούν με βάση τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η Royal Mail όφειλε να χρεώσει στη Zirvit για την παροχή υπηρεσιών ένα συνολικό ποσό που να αντιστοιχεί στην εμπορική αξία της παροχής πλέον του αναλογούντος βάσει του ισχύοντος συντελεστή ΦΠΑ, και η Royal Mail όφειλε να δηλώσει στους Commissioners το ποσό του αναλογούντος στην εν λόγω παροχή ΦΠΑ. Όμως, στην πραγματικότητα η Zirvit δεν χρεώθηκε ούτε κατέβαλε το εν λόγω ποσό του ΦΠΑ, και η Royal Mail δεν δήλωσε στους Commissioners το ποσό που αναλογούσε στον ΦΠΑ για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες. [σελ. 4 του πρωτοτύπου]
14. Υπό το πρίσμα της απόφασης TNT Post, η Zirvit υπέβαλε στους Commissioners δύο αιτήματα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών για την παροχή υπηρεσιών [παραλείπόμενα]: (i) στις 15 Σεπτεμβρίου 2009, για ποσό 382 599 λιρών, εντόκως, ως «φόρο επί των εισροών για το τρίμηνο που έληγε στις 31 Μαρτίου 2006 (οφειλόμενο μετά τις 1 Απριλίου 2006) μέχρι το τρίμηνο που έληγε στις 30 Ιουνίου 2009» και (ii) στις 8 Απριλίου 2010, για ποσό 33 147 λιρών που αφορούσε τις περιόδους μέχρι τον Δεκέμβριο του 2009 και τον Μάρτιο του 2010. Ο υπολογισμός των ποσών αυτών στηρίχθηκε στην παραδοχή ότι στο ποσό που είχε όντως καταβληθεί για τις παροχές αυτές περιλαμβάνονταν και ο αντίστοιχος ΦΠΑ.
15. Εν τω μεταξύ, οι Commissioners πραγματοποίησαν από κοινού με την Royal Mail έρευνες με σκοπό να διαπιστώσουν ποιες ακριβώς από τις υπηρεσίες που παρείχε η Royal Mail αφορούσε η απόφαση TNT Post.

16. Με έγγραφο της 12ης Μαΐου 2010, οι Commissioners απέρριψαν τα αιτήματα της Zipvit. Το σκεπτικό των Commissioners ήταν ότι, μολονότι η Zipvit είχε συμβατική υποχρέωση να καταβάλει ΦΠΑ επί της εμπορικής αξίας των παροχών, εντούτοις δεν της είχε χρεωθεί ΦΠΑ στα αντίστοιχα τιμολόγια και δεν είχε καταβάλει το σχετικό ποσό [ΦΠΑ]. Κατόπιν επανεξέτασης των αιτημάτων, οι Commissioners επικύρωσαν την απόφαση αυτή με έγγραφο της 2ας Ιουλίου 2010.
17. Κατά το χρονικό αυτό σημείο, δεν είχε παρέλθει η προβλεπόμενη στο άρθρο 5 του Limitation Act 1980 (νόμου του 1980 περί παραγραφής) εξαετής προθεσμία παραγραφής της συμβατικής αξίωσης της Royal Mail, που της παρείχε τη δυνατότητα να διεκδικήσει το υπόλοιπο εκ του συνολικού ποσού που της οφειλόταν για την παροχή υπηρεσιών (δηλαδή το ποσό που αναλογούσε στον οφειλόμενο ΦΠΑ για κάθε παροχή, υπολογιζόμενο βάσει της εμπορικής αξίας των υπηρεσιών). Η διεκδίκηση, όμως, [εκ μέρους της Royal Mail] των απαιτήσεων αυτών από το σύνολο των πελατών της, τους οποίους αφορούσε η απόφαση TNT Post, συμπεριλαμβανομένης της Zipvit, θα ήταν δαπανηρή και διοικητικά επαχθής για την Royal Mail και η ίδια δεν είχε κανένα εμπορικό συμφέρον να το πράξει και, για τον λόγο αυτό, δεν επιδίωξε την ικανοποίηση των αξιώσεων αυτών.
18. Κατά το χρονικό αυτό σημείο, δεν είχαν ακόμη παρέλθει οι προθεσμίες που τάσσουν το άρθρο 73, παράγραφος 6, και το άρθρο 77, παράγραφος 1, του VATA, εντός των οποίων οι Commissioners μπορούσαν να εκδώσουν εις βάρος της Royal Mail πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ για μέρος τουλάχιστον των υπηρεσιών που είχαν παρασχεθεί. Ωστόσο, οι Commissioners έκριναν ότι δεν έπρεπε να προχωρήσουν στην έκδοση τέτοιων πράξεων, διότι η εθνική νομοθεσία, και συγκεκριμένα ο VATA, που ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο προέβλεπε ότι η παροχή υπηρεσιών απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ και διότι, επιπλέον, η Royal Mail δεν είχε πράγματι εισπράξει από τη Zipvit τον οφειλόμενο για τις υπηρεσίες αυτές ΦΠΑ. Περαιτέρω, οι Commissioners έκριναν ότι είχαν με τη συμπεριφορά τους δημιουργήσει στη Royal Mail μια δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, την προστασία της οποίας θα μπορούσε η ίδια να επιδιώξει δικαστικώς, ότι [η Royal Mail] δεν ήταν υποχρεωμένη να εισπράξει και να δηλώσει τον σχετικό με τις υπηρεσίες αυτές ΦΠΑ και ότι, επομένως, μπορούσε να αντικρούσει βασιμώς οιαδήποτε απόπειρα έκδοσης εις βάρος της πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ για τις υπηρεσίες αυτές. [σελ. 5 του πρωτοτύπου]
19. Η Zipvit προσέβαλε ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] την απόφαση που είχαν εκδώσει οι Commissioners κατόπιν επανεξέτασης των αιτημάτων της. Η επ' ακροατηρίου συζήτηση της προσφυγής της διεξήχθη στις 14 και 15 Μαΐου 2016. Κατά το χρονικό αυτό σημείο είχε παρέλθει, για το μεγαλύτερο μέρος των παρασχεθεισών υπηρεσιών, η προθεσμία παραγραφής της συμβατικής αξίωσης της Royal Mail έναντι της Zipvit για καταβολή του υπολοίπου εκ του οφειλόμενου συνολικού ποσού για την παροχή των υπηρεσιών. Αλλά και οι Commissioners είχαν απολέσει σε μεγάλο βαθμό, αν όχι εντελώς, τη

δυνατότητα έκδοσης πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ σε βάρος της Royal Mail λόγω παραγραφής. [παραλειπόμενα] [παραλειπόμενα]

20. Το First-tier Tribunal έκρινε ότι, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται βάσει του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ, όπως προέκυπτε από την απόφαση TNT Post, και ότι η κατά το εθνικό δίκαιο απαλλαγή των ταχυδρομικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ μπορούσε και έπρεπε να ερμηνευθεί κατά τον ίδιο τρόπο, με αποτέλεσμα να επιβάλλεται η φορολόγηση των υπηρεσιών αυτών με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ και βάσει του εθνικού δικαίου. Αυτό δεν αμφισβητείται επί του παρόντος.
21. Το First-tier Tribunal απέρριψε την προσφυγή της Zirvit με απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014 [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>]. Έκρινε ότι οι Commissioners δεν είχαν απαιτητή φορολογική αξίωση έναντι της Royal Mail, διότι η Royal Mail δεν είχε δηλώσει κάποιο ποσό ΦΠΑ στις υποβληθείσες δηλώσεις επιστροφής ΦΠΑ για την παροχή των υπηρεσιών της, ούτε αποκάλυψε εκούσια την ανεπαρκή φορολόγηση λόγω του μη καταβληθέντος ΦΠΑ, δεν είχε εκδώσει τιμολόγιο στο οποίο να αναγράφεται ο οφειλόμενος ΦΠΑ και οι Commissioners δεν είχαν θεωρήσει την Royal Mail ως υπόχρεη για καταβολή ορισμένου ποσού ΦΠΑ [παραλειπόμενα]. [παραλειπόμενα: παραλείπονται παραπομπές στους αριθμούς των σκέψεων της απόφασης FTT] Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορούσε να γίνει λόγος για ΦΠΑ «οφειλόμενο ή καταβληθέντα» από την Royal Mail για την παροχή των υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας. Το ζήτημα αν οι αρχές του δημοσίου δικαίου, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται και η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, απέκλειαν τη δυνατότητα των Commissioners να εκδώσουν πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ σε βάρος της Royal Mail δεν εξετάστηκε, διότι κρίθηκε ότι δεν ήταν αναγκαίο να αποφανθεί το δικαστήριο επ' αυτού [παραλειπόμενα]. Εν πάση περιπτώσει, δεδομένου ότι η Zirvit δεν διέθετε έγκυρα φορολογικά έγγραφα για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, και δη τιμολόγια από τα οποία να προκύπτει ότι υπήρξε χρέωση του ΦΠΑ, δεν είχε δικαίωμα να ζητήσει έκπτωση του εν λόγω ΦΠΑ ως φόρου επί των εισροών [παραλειπόμενα]. Μολονότι οι Commissioners έχουν, δυνάμει του εθνικού δικαίου, την ευχέρεια να δέχονται εναλλακτικά αποδεικτικά στοιχεία για την καταβολή του ΦΠΑ αντί των φορολογικών τιμολογίων [δυνάμει του άρθρου 29, παράγραφος 2, της Value Added Tax Regulations 1995 (κανονιστικής απόφασεως του 1995 περί φόρου προστιθέμενης αξίας) (SI 1995/2518), στο εξής: άρθρο 29, παράγραφος 2, της VAT Regulation], ζήτημα το οποίο παρέλειψαν να εξετάσουν με τις αποφάσεις τους, το First-tier Tribunal έκρινε ότι, εάν οι Commissioners είχαν εξετάσει δεόντως το ζήτημα αν θα έπρεπε να αποδεχθούν εναλλακτικά αποδεικτικά στοιχεία, θα είχαν αναπόφευκτα και ορθώς αποφασίσει, ασκώντας τη διακριτική τους ευχέρεια, να απορρίψουν το αίτημα της Zirvit για έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών σε σχέση με τις υπηρεσίες αυτές [παραλειπόμενα]. Συναφώς ήταν καθοριστικής σημασίας ότι η επιστροφή στη Zirvit ενός πλασματικού ΦΠΑ επί των εισροών για την παροχή υπηρεσιών θα της προσπόριζε ένα αδικαιολόγητο όφελος. Η Zirvit είχε στην πραγματικότητα καταβάλει μόνον την εμπορική αξία των υπηρεσιών χωρίς ΦΠΑ, γι' αυτό και αν της επιστρεφόταν ένα πλασματικό ποσό

ΦΠΑ για την παροχή των υπηρεσιών αυτών, τούτο θα σήμαινε, από οικονομικής άποψης, τη λήψη των υπηρεσιών αυτών για ποσό σημαντικά κατώτερο της πραγματικής εμπορικής αξίας τους. [παραλειπόμενα]. [σελ. 6 του πρωτοτύπου]

22. Η Zipvit προσέβαλε με ένδικο μέσο την απόφαση του First-tier Tribunal. Το Upper Tribunal (Tax Chamber) [εφετείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] απέρριψε το ένδικο μέσο. [παραλειπόμενα]. [παραλειπόμενα: παραλείπεται ο σχολιασμός των διαφορετικών ερμηνειών μεταξύ του TTF και του Upper Tribunal, ζήτημα το οποίο επιλύθηκε από το Court of Appeal]. Δεν αμφισβητείται πλέον ότι ως «οφειλόμενος ή καταβληθείς» ΦΠΑ νοείται ο ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε από τον έμπορο στον παρέχοντα τις υπηρεσίες. Το Upper Tribunal επικύρωσε την απόφαση του First-tier Tribunal επί του ζητήματος της έκδοσης τιμολογίου, καθώς και επί του ζητήματος της άσκησης της διακριτικής ευχέρειας που απορρέει από το άρθρο 29, παράγραφος 2, της VAT Regulation.
23. Η Zipvit προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Court of Appeal (Εφετείου, Ηνωμένο Βασίλειο). Μόνον ενώπιον του Court of Appeal εξετάστηκε τελικώς πλήρως η πραγματική κατάσταση στην οποία στηρίζονταν οι υποχρεώσεις που υπείχε η Zipvit από τη σύμβασή της με τη Royal Mail και διαπιστώθηκαν τα ανωτέρω εκτιθέμενα σχετικά πραγματικά περιστατικά. Οι διαπιστώσεις αυτές δεν αμφισβητούνται επί του παρόντος.
24. Το Court of Appeal απέρριψε την έφεση της Zipvit [με απόφαση της 29ης Ιουνίου 2018· <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Κατόπιν ενδελεχούς εξέτασης της νομολογίας του Δικαστηρίου όσον αφορά το ζήτημα του «οφειλόμενου ή καταβληθέντος» ΦΠΑ, όπως προέκυψε από τα πραγματικά περιστατικά σχετικά με τις συμβατικές υποχρεώσεις της Zipvit, το Court of Appeal διαπίστωσε ότι δεν επρόκειτο για acte clair (σαφή πράξη). [παραλειπόμενα]. Ωστόσο, το Court of Appeal κατέληξε στο ίδιο συμπέρασμα με τα κατώτερου βαθμού Tribunals επί του ζητήματος της έκδοσης τιμολογίου [παραλειπόμενα]. Αφού εξέτασε τη νομολογία του Δικαστηρίου, το Court of Appeal έκρινε ότι αναγκαία προϋπόθεση για να μπορεί η Zipvit να ασκήσει οποιοδήποτε δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ επί των εισροών για την παροχή υπηρεσιών ήταν να είναι σε θέση να προσκομίσει τιμολόγια ΦΠΑ τα οποία να αποδεικνύουν ότι είχε πράγματι χρεωθεί τον ΦΠΑ για τις υπηρεσίες αυτές, σύμφωνα με το άρθρο 226, παράγραφοι 9, και 10, της οδηγίας, ή συμπληρωματικές αποδείξεις που να αποδεικνύουν την καταβολή του σχετικού φόρου από την Royal Mail στους Commissioners, πράγμα το οποίο αδυνατούσε να πράξει η Zipvit [παραλειπόμενα]. Το Court of Appeal συμφώνησε με την άποψη των κατώτερου βαθμού Tribunals επί του ζητήματος της άσκησης διακριτικής ευχέρειας από τους Commissioners βάσει του άρθρου 29, παράγραφος 2, της VAT Regulation [παραλειπόμενα]. Εάν οι Commissioners εκτιμούσαν ότι η Zipvit είχε καταβάλει ΦΠΑ επί των εισροών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, η εταιρία θα αποκόμιζε ένα αδικαιολόγητο όφελος, επιτυγχάνοντας de facto μείωση της εμπορικής αξίας που όφειλε να καταβάλει για τις υπηρεσίες αυτές, όφελος το οποίο θα ελάμβανε από δημόσια κεφάλαια,

μολονότι δεν είχε καταβληθεί ο ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο. [παραλειπόμενα]. Το Court of Appeal θεώρησε το ζήτημα της έκδοσης τιμολογίου ως *acte clair* και, ως εκ τούτου, έκρινε ότι δεν ήταν αναγκαία η παραπομπή του στο Δικαστήριο [παραλειπόμενα].

Η αναίρεση ενώπιον του Supreme Court

25. Η Zirnit άσκησε ακολούθως αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Η Zirnit υποστηρίζει ότι έπρεπε να γίνουν δεκτά τα επιχειρήματά της που αφορούσαν τόσο το ζήτημα του «οφειλόμενου ή καταβληθέντος» ΦΠΑ όσο και το ζήτημα της έκδοσης τιμολογίου, συμπεριλαμβανομένου, κατά το αναγκαίο μέτρο, του ζητήματος της άσκησης διακριτικής ευχέρειας από τους Commissioners βάσει του άρθρου 29, παράγραφος 2, της VAT Regulation. Κατόπιν ενδελεχούς συζήτησης, το δικαστήριο αποφάσισε ότι ούτε το ζήτημα του «οφειλόμενου ή καταβληθέντος» ΦΠΑ ούτε αυτό της έκδοσης τιμολογίου μπορούν να θεωρηθούν ως *acte clair* και ότι πρέπει να υποβληθούν στο Δικαστήριο τα ερωτήματα που παρατίθενται στο τέλος της διάταξης αυτής με σκοπό την έκδοση προδικαστικής απόφασης. Εν συντομία, τα επιχειρήματα των διαδίκων επί της αίτησης αναίρεσης είναι τα ακόλουθα. [σελ. 7 του πρωτοτύπου]

(1) Επί του ζητήματος του «οφειλόμενου ή καταβληθέντος» ΦΠΑ

26. Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο έμπορος έχει δικαίωμα να εκπίπτει από [τον οφειλόμενο ΦΠΑ] «τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [...] ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».
27. Η Zirnit υποστηρίζει ότι, υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης, πρέπει να γίνει δεκτό ότι κάθε φορά που (μολονότι είχε συμβατικώς υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ) εξοφλούσε απλώς την εμπορική αξία που όφειλε βάσει του τιμολογίου της Royal Mail, (η Zirnit) κατέβαλε συγχρόνως και τον ΦΠΑ, ο οποίος πρέπει να θεωρηθεί ότι περιλαμβανόταν στο καταβληθέν ποσό. Το ποσό που χρέωνε η Royal Mail και κατέβαλε η Zirnit πρέπει να θεωρηθεί ως μια συνολική τιμή περιλαμβάνουσα ένα (μικρότερο) ποσό ως βάση επιβολής του φόρου και ΦΠΑ υπολογιζόμενο με βάση τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ επί του ποσού αυτού. Συγκεκριμένα, αν η Royal Mail χρέωσε στη Zirnit το ποσό των 120 λιρών με το τιμολόγιο που εξέδωσε για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών, ποσό το οποίο αντιστοιχεί στην εμπορική αξία των υπηρεσιών αυτών, και η Zirnit κατέβαλε μόνον το ποσό αυτό, τότε μολονότι το τιμολόγιο αναγράφει ότι η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, ως βάση επιβολής του φόρου (υπό την έννοια των άρθρων 73 και 78 της οδηγίας) θα έπρεπε [παραλειπόμενα] να θεωρηθεί μόνον το ποσό των 100 λιρών και οι επιπλέον 20 λίρες (σε περίπτωση που ο συντελεστής ΦΠΑ είναι 20 %) θα έπρεπε να θεωρηθούν ως ΦΠΑ τον οποίο η Zirnit δικαιούται τώρα να αξιώσει ως ΦΠΑ επί των εισροών για τις υπηρεσίες που παρέσχε η ίδια στους πελάτες της. Αυτό το ποσό ΦΠΑ, το οποίο

περιλαμβάνεται σε κάθε πληρωμή, συνιστά τον «καταβληθέντα» ΦΠΑ υπό την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ και, επομένως, εμπίπτει στο άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής.

28. Προς επίρρωση των ανωτέρω, η Zirvit επικαλείται ιδίως τα άρθρα 73, 78 και 90 της οδηγίας (όπως έχουν μεταφερθεί στο εθνικό δίκαιο με τα άρθρα 19, παράγραφος 2, και 26Α του VATA) καθώς και την απόφαση [της 7ης Νοεμβρίου 2013] Tulică (συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722).
29. Επικουρικώς, ακόμη και αν δεν πρέπει να θεωρηθεί το περιλαμβανόμενο στην αξία των υπηρεσιών ποσό του ΦΠΑ που επικαλείται η Zirvit ως «καταβληθείς» ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας, ο εν λόγω ΦΠΑ πρέπει να θεωρηθεί ως «οφειλόμενος» κατά την έννοια της ίδιας διάταξης και, επομένως, η Zirvit δικαιούται να ζητήσει, στη βάση αυτή, την έκπτωσή του ως ΦΠΑ επί των εισροών.
30. Στο μέτρο που οι Commissioners υποστηρίζουν ότι δεν μπορούν να υποχρεώσουν την Royal Mail να τους δηλώσει ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παρέσχε στη Zirvit, επισημαίνεται από τη Zirvit ότι τούτο οφείλεται σε δικό τους σφάλμα (είτε λόγω της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης που με τη συμπεριφορά τους δημιούργησαν στην Royal Mail, είτε λόγω άλλων μέσων άμυνας τα οποία θα μπορούσε να αντιτάξει η Royal Mail σε περίπτωση λήψεως εκ μέρους των Commissioners μέτρων εκτέλεσης εις βάρος της –χωρίς ωστόσο την παραδοχή [εκ μέρους της Zirvit] ότι υφίστανται τέτοια μέσα άμυνας– είτε λόγω παρέλευσης της προθεσμίας εντός της οποίας οι Commissioners θα μπορούσαν να λάβουν τέτοια μέτρα), και ότι το σφάλμα αυτό, εν πάση περιπτώσει, δεν μπορεί να εμποδίσει τη Zirvit να υποβάλει, βάσει του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας, το αίτημά της για έκπτωση του «οφειλόμενου ή καταβληθέντα» ΦΠΑ επί των εισροών. [σελ. 8 του πρωτοτύπου]
31. Προς αντίκρουση των ως άνω επιχειρημάτων, οι Commissioners υποστηρίζουν ότι, υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης, από καμία διάταξη της οδηγίας δεν επιβάλλεται ούτε δικαιολογείται η εκ των υστέρων αναδιατύπωση των όρων της εμπορικής σύμβασης που συνομολογήθηκαν μεταξύ της Royal Mail και της Zirvit, βάσει των οποίων τα τιμολόγια που εξέδιδε η Royal Mail ανέγραφαν μόνον την εμπορική αξία που έπρεπε να καταβάλει η Zirvit για τις υπηρεσίες που της παρέχονταν και η Zirvit εξακολουθούσε να έχει συμβατικώς την υποχρέωση να καταβάλει στην Royal Mail ένα πρόσθετο ποσό ως ΦΠΑ, υπολογιζόμενο επί της εμπορικής αυτής αξίας βάσει του κανονικού συντελεστή (πράγμα το οποίο κατέστη σαφές μόνο μετά την έκδοση της απόφασης TNT). Όπως εξελίχθηκαν τα γεγονότα, η Royal Mail δεν εξέδωσε άλλα τιμολόγια για να απαιτήσει την καταβολή του ΦΠΑ, ούτε μπορούσε να υποχρεωθεί να εκδώσει μεταγενέστερα τέτοια τιμολόγια (έχει δε πλέον παρέλθει η σχετική προς τούτο προθεσμία, κατ' εφαρμογήν του εθνικού δικαίου περί παραγραφής των συμβατικών αξιώσεων): η Royal Mail δεν δήλωσε στους Commissioners κανένα ποσό ΦΠΑ για τις εν λόγω υπηρεσίες (είτε ως ΦΠΑ επιβαλλόμενο, βάσει των όσων υποστηρίζει η Zirvit, σε

κατώτερη πλασματική εμπορική αξία, είτε ως ΦΠΑ επιβαλλόμενο επί της πραγματικής εμπορικής αξίας) και οι Commissioners δεν μπορούσαν να λάβουν μέτρα για να υποχρεώσουν την Royal Mail να δηλώσει τον αναλογούντα στην παροχή υπηρεσιών ΦΠΑ (είτε για λόγους δημοσίου δικαίου, συμπεριλαμβανομένης της υποχρέωσης σεβασμού της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης της Royal Mail είτε λόγω παραγραφής).

32. Οι Commissioners διευκρινίζουν ότι το να επιτραπεί στη Zirvit να απαιτήσει ένα πλασματικώς περιεχόμενο στις καταβολές που πραγματοποίησε υπέρ της Royal Mail ποσό ΦΠΑ θα ισοδυναμούσε με αναδιατύπωση του ιστορικού της διαφοράς κατά τρόπο εντελώς υποθετικό και εξωπραγματικό, πράγμα το οποίο ουδόλως επιβάλλεται από οιαδήποτε διάταξη της οδηγίας. Όπως ορθώς διαπίστωσαν τα κατώτερου βαθμού Tribunals αλλά και το Court of Appeal, τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα τον προσπορισμό από τη Zirvit ενός αδικαιολόγητου οικονομικού οφέλους σε βάρος των φορολογουμένων (το οποίο θα της παρείχε ένα πλεονέκτημα έναντι των εμπορικών ανταγωνιστών της), πράγμα το οποίο δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει της οδηγίας. Το αποτέλεσμα αυτό θα παραβίαζε, επίσης, τη θεμελιώδη αρχή της οδηγίας περί ουδετερότητας, καθόσον ο ΦΠΑ επί των εισροών, του οποίου την έκπτωση ζητεί η Zirvit, ουδέποτε καταβλήθηκε στο δημόσιο ταμείο και η Royal Mail δεν ενήργησε ως εισπράκτορας για λογαριασμό των φορολογικών αρχών κατά τον τρόπο που απαιτείται για την εφαρμογή της αρχής αυτής (γίνεται συναφώς επίκληση, ιδίως, των αποφάσεων [της 24ης Οκτωβρίου 1996,] *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 22, και [της 28ης Νοεμβρίου 2013] *Minister Finansów*) (Case C-319/12, EU:C:2013:778 σκέψεις 41 έως 43).
33. Οι Commissioners υποστηρίζουν ότι το ιστορικό της υπό κρίση υπόθεσης διαφέρει από τις περιστάσεις της υπόθεσης *Tulică*. Στη σκέψη 37 της απόφασης που εξέδωσε στην υπόθεση *Tulică*, το Δικαστήριο επισήμανε ρητώς ότι η υπόθεση αυτή δεν είχε ως αντικείμενο το είδος του συμβατικού όρου που διαπιστώθηκε ότι ισχύει εν προκειμένω. Όταν η σύμβαση που έχει συναφθεί μεταξύ του παρέχοντος τις υπηρεσίες (Royal Mail) και του εμπόρου (Zirvit) υποχρεώνει τον έμπορο να καταβάλλει την εμπορική αξία για τις παρεχόμενες υπηρεσίες προσαυξημένη κατά το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ επί της συγκεκριμένης εμπορικής αξίας, από τη νομολογία προκύπτει ότι, κατά την ορθή ερμηνεία του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας, ο ΦΠΑ δύναται να θεωρηθεί «καταβληθείς» μόνον εάν έχει πράγματι καταβληθεί ο οφειλόμενος επί της εμπορικής αξίας ΦΠΑ, πράγμα το οποίο δεν συνέβη εν προκειμένω. Από τη νομολογία προκύπτει επίσης ότι ο ΦΠΑ μπορεί να θεωρηθεί «οφειλόμενος» μόνον εάν υφίσταται απαιτητή υποχρέωση είσπραξης του από τη Zirvit και για να εξασφαλιστεί η μετακύλισή του στη φορολογική αρχή, περίπτωση η οποία [όμως] δεν συντρέχει εν προκειμένω. [σελ. 9 του πρωτοτύπου]. Οι Commissioners επικαλούνται, ιδίως, τις [αποφάσεις] [της 29ης Μαρτίου 2012], *Véléclair* (υπόθεση C-414/10, EU:C:2012:183)· [της 21ης Μαρτίου 2018,] *Volkswagen* (υπόθεση C-533/16, EU:C:2018:204)· και [της 12ης Απριλίου 2018,] *Biosafe-Indústria de Reciclagens* (υπόθεση C-8/17, EU:C:2018:249).

34. Οι Commissioners διευκρινίζουν ότι η νομολογία δεν τάσσεται υπέρ της άποψης ότι η συμπεριφορά της φορολογικής αρχής αποτελεί κρίσιμο στοιχείο για την εφαρμογή της οδηγίας σε μια τέτοια περίπτωση. Κατά κανόνα, εάν ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν υποβάλει δήλωση ή δεν προσκομίζει φορολογικά τιμολόγια με περιεχόμενο σύμφωνο με τις διατάξεις του άρθρου 226, παράγραφοι 9 και 10, της οδηγίας, η φορολογική αρχή δεν θα γνωρίζει ποιες υπηρεσίες έχουν παρασχεθεί και αν μπορεί να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου σε βάρος του παρέχοντος τις υπηρεσίες αυτές. Επιπλέον, και εν πάση περιπτώσει, κανένα στοιχείο της συμπεριφοράς των Commissioners δεν μπορεί να δικαιολογήσει τη μη εφαρμογή των αρχών του δικαίου της Ένωσης που μνημονεύονται στην [εν λόγω νομολογία]. Όπως και στις υποθέσεις Volkswagen και Biosafe-Industria, η υπό εξέταση κατάσταση προέκυψε από ένα απλό σφάλμα στο οποίο υπέπεσαν καλόπιστα η Zirvit, η Royal Mail και οι Commissioners.
35. Οι Commissioners στηρίζονται, επίσης, στην κατ' αρχήν απαγόρευση της ασύμμετρης επίκλησης της οδηγίας, η οποία συντρέχει όταν ο έμπορος τυγχάνει απαλλαγής από τον φόρο κατά το εθνικό δίκαιο (η οποία στην πραγματικότητα δεν επιτρέπεται από την οδηγία) για την παροχή υπηρεσιών και, ταυτοχρόνως, ζητεί να εκπέσει ο ΦΠΑ επί των εισροών που αντιστοιχεί στην εν λόγω παροχή. Συναφώς, οι Commissioners παραπέμπουν, ιδίως, στην υπόθεση MDDP [απόφαση C-319/12]. Υποστηρίζουν ότι, κατ' ουσίαν, η Zirvit επιδιώκει συγχρόνως να αντλήσει όφελος από το γεγονός ότι το εθνικό δίκαιο αντιμετώπισε εσφαλμένα την παροχή των υπηρεσιών, εν προκειμένω, ως απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ και να επικαλεστεί την οδηγία προς στήριξη του αιτήματός της να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών για την εν λόγω παροχή, παραβιάζοντας την ως άνω αρχή. Η Zirvit αρνείται κάτι τέτοιο.

(2) *Επί του ζητήματος της έκδοσης τιμολογίου*

36. Κατά την άποψη της Zirvit, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι υφίσταται σημαντική διαφορά μεταξύ των ουσιαστικών προϋποθέσεων που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να υποβληθεί αίτημα έκπτωσης φόρου επί των εισροών (συμπεριλαμβανομένων εκείνων του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας) και των τυπικών προϋποθέσεων που ισχύουν για την υποβολή ενός τέτοιου αιτήματος (συμπεριλαμβανομένων των σχετικών με την προσκόμιση τιμολογίου ΦΠΑ με περιεχόμενο σύμφωνο με το άρθρο 226 της οδηγίας). Η προσέγγιση είναι αυστηρή ως προς τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, αλλά επιτρέπεται παρέκκλιση από τις τυπικές προϋποθέσεις εάν ο έμπορος είναι σε θέση να προσκομίζει άλλα ικανοποιητικά αποδεικτικά στοιχεία για τον καταβληθέντα ή οφειλόμενο ΦΠΑ. Η Zirvit στηρίζεται ιδίως στις αποφάσεις [της 15ης Σεπτεμβρίου 2006,] Barlis 06-Investmentos Imobiliários e Turísticos (υπόθεση C-516/14, EU:C:2016:690)· [της 19ης Οκτωβρίου 2017,] SC Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775)· και [της 21ης Νοεμβρίου 2018,] Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933). [σελ. 10 του πρωτοτύπου]
37. Εν προκειμένω, η Zirvit υποστηρίζει ότι προσκόμισε ικανοποιητικά εναλλακτικά αποδεικτικά στοιχεία για τον καταβληθέντα ΦΠΑ (υπό τη μορφή καταβολής του

ΦΠΑ ο οποίος, όπως ισχυρίζεται η Zirvit, περιλαμβανόταν στο ποσό που αυτή κατέβαλε στην Royal Mail) ή για τον οφειλόμενο ΦΠΑ, δεδομένου ότι, λαμβανομένης υπόψη της απόφασης που εκδόθηκε στην υπόθεση TNT Post, το ζήτημα αυτό μπορεί ευχερώς να επιλυθεί βάσει των τιμολογίων που πράγματι απέστειλε η Royal Mail στη Zirvit και του μνημονίου κατανόησης των συμβατικών όρων παροχής των υπηρεσιών τις οποίες αφορούσαν τα τιμολόγια αυτά. Οι Commissioners δεν μπορούσαν, ασκώντας τη διακριτική ευχέρεια που τους παρέχει το άρθρο 29, παράγραφος 2, της VAT Regulation, να μη δεχθούν τα εναλλακτικά αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε η Zirvit προς στήριξη του αιτήματός της.

38. Η Zirvit υποστηρίζει ότι οι αποφάσεις Volkswagen και Biosafe-Industria δεν έχουν τη σημασία που τους αποδίδουν οι Commissioners όσον αφορά το ζήτημα της έκδοσης τιμολογίου. Κατά τη Zirvit, η καλύτερη εξήγηση του σκεπτικού των αποφάσεων αυτών έγκειται στο ότι επιδιώκουν να διασφαλιστεί ότι ένας έμπορος δεν θα παρεμποδίζεται στην αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματός του έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, υπό περιστάσεις κατά τις οποίες έχει παραπλανηθεί παραλαμβάνοντας τιμολόγιο το οποίο φέρει την ένδειξη ότι δεν οφείλεται ΦΠΑ για την εν λόγω παροχή.
39. Προς αντίκρουση των ανωτέρω, οι Commissioners υποστηρίζουν ότι το προβλεπόμενο από την οδηγία καθεστώς είσπραξης ΦΠΑ, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας, επιβάλλει να αποδίδεται ιδιαίτερη σημασία στις απαιτήσεις του άρθρου 226, παράγραφοι 9 και 10, όσον αφορά την έκδοση τιμολογίου ώστε να αποδεικνύεται ότι οφείλεται ΦΠΑ για την παροχή και το ποσό του οφειλόμενου φόρου. Στο πλαίσιο του συστήματος του ΦΠΑ, είναι πολλοί εκείνοι που είναι αναγκαίο να γνωρίζουν τα στοιχεία αυτά για να λειτουργήσει αποτελεσματικά το συγκεκριμένο σύστημα: στις φορολογικές αρχές πρέπει να προσκομίζονται τιμολόγια τα οποία να πληρούν δεόντως τις συγκεκριμένες απαιτήσεις ώστε οι εν λόγω αρχές να είναι σε θέση να ελέγχουν την κατάσταση και να εξασφαλίζουν ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες τους έχει δηλώσει ορθώς τον ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκε. Επομένως, κατά τους Commissioners, δεν νοείται βάσιμο αίτημα έκπτωσης του φόρου επί των εισροών ελλείψει τιμολογίου ΦΠΑ που να πληροί τις ειδικές αυτές απαιτήσεις.
40. Οι Commissioners υποστηρίζουν το σκεπτικό του Court of Appeal. Επικαλούνται επίσης, ιδίως, τις προτάσεις των γενικών εισαγγελέων και τις αποφάσεις στις υποθέσεις Volkswagen και Biosafe-Industria, οι οποίες, όπως διατείνονται, ενισχύουν την άποψή τους ότι το αίτημα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών για την παροχή υπηρεσιών θα ήταν βάσιμο μόνον εάν στηριζόταν σε τιμολόγιο ΦΠΑ έκδοσης της Royal Mail με περιεχόμενο σύμφωνο προς το άρθρο 226, παράγραφοι 9 και 10, της οδηγίας. Η Zirvit ουδέποτε ζήτησε από την Royal Mail να της αποστείλει τιμολόγια τα οποία να αναγράφουν το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ που την βαρύνει για τις παρεχόμενες υπηρεσίες, υπολογιζόμενου βάσει της συμφωνηθείσας εμπορικής αξίας της παροχής αυτής, και προδήλως δεν είχε πρόθεση να ζητήσει τέτοια τιμολόγια ή να καταβάλει τον τυχόν αναγραφόμενο σε αυτά ΦΠΑ. Δεδομένου ότι η Zirvit δεν μπόρεσε να προσκομίσει τα σχετικά

τιμολόγια ΦΠΑ προς στήριξη του αιτήματός της έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών για τις εν λόγω υπηρεσίες, το αίτημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξαν τα Tribunals και το Court of Appeal σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που έχουν οι Commissioners, δυνάμει του άρθρου 29, παράγραφος 2, της VAT Regulation, δεν μπορεί να αναιρεθεί επί τη βάσει οιασδήποτε διάταξης της σχετικής ενωσιακής νομοθεσίας. [σελ. 11 του πρωτοτύπου]

41. [παραλειπόμενα]. [παραλειπόμενα: παραλείπεται η μνεία των παραρτημάτων της διάταξης]

Επί της προδικαστικής παραπομπής στο Δικαστήριο

42. Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

[παραλειπόμενα: τα προδικαστικά ερωτήματα περιλαμβάνονται στο ανωτέρω παράρτημα] [παραλειπόμενα] [σελ. 12 του πρωτοτύπου]

[παραλειπόμενα] [σελ. 1 του πρωτοτύπου]