

Cauza C-156/20

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

6 aprilie 2020

Instanța de trimitere:

Supreme Court of the United Kingdom

Data deciziei de trimitere:

1 aprilie 2020

Recurentă:

Zipvit Ltd

Intimată:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[omissis]

HOTĂRÂRE

Zipvit Ltd (recurentă) împotriva Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (intimată)

[omissis] [OR. 1]

**SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM [CURTEA SUPREMĂ
A REGATULUI UNIT]**

1 aprilie 2020

[omissis]

DUPĂ ASCULTAREA avocatului recurente și a avocatului intimatei la 29
ianuarie 2020 și, respectiv, la 30 ianuarie 2020

DISPUNE DUPĂ CUM URMEAZĂ

1. Întrebările formulate în anexa la prezenta ordonanță sunt adresate Curții de Justiție a Uniunii Europene în vederea pronunțării unei decizii preliminare în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.
2. Cererea privind cheltuielile de judecată se soluționează odată cu fondul. [OR. 14]

Grefier

1 aprilie 2020

ANEXĂ [OR. 15]

ÎNTREBĂRILE PRELIMINARE

(1) În cazul în care (i) o autoritate fiscală, furnizorul și comerciantul, care este o persoană impozabilă, interpretează în mod eronat legislația europeană în materie de TVA și consideră o prestație, care este impozabilă la cota standard, ca fiind scutită de TVA, (ii) contractul încheiat între furnizor și comerciant a prevăzut că prețul prestației este fără TVA și că, dacă se datorează TVA, comerciantul trebuie să suporte costul acestuia, (iii) furnizorul nu a solicitat niciodată și nu mai poate solicita comerciantului plata TVA-ului suplimentar datorat, iar (iv) autoritatea fiscală nu poate sau nu mai poate (ca urmare a prescripției) să solicite furnizorului TVA-ul care ar fi trebuit achitat, are directiva drept efect ca prețul achitat efectiv să reprezinte combinația dintre cuantumul net exigibil și TVA-ul aferent, astfel încât comerciantul poate solicita deducerea taxei aferente intrărilor în temeiul articolului 168 litera (a) din directivă ca TVA care a fost, de fapt, „achitat” pentru prestația respectivă?

(2) În subsidiar, în aceste condiții, comerciantul poate solicita deducerea taxei aferente intrărilor în temeiul articolului 168 litera (a) din directivă ca TVA „datorat” pentru prestația respectivă?

(3) În cazul în care o autoritate fiscală, furnizorul și comerciantul, care este o persoană impozabilă, interpretează în mod eronat legislația europeană în materie de TVA și consideră o prestație, care este impozabilă la cota standard, ca fiind scutită de TVA, astfel încât comerciantul nu este în măsură să prezinte autorității fiscale o factură cu TVA conformă cu dispozițiile articolului 226 alineatele (9) și (10) din directivă pentru serviciile care i-au fost prestate, comerciantul are dreptul de a solicita deducerea taxei aferente intrărilor în temeiul articolului 168 litera (a) din directivă?

(4) Pentru a răspunde la întrebările (1)-(3):

(a) este relevant să se verifice dacă furnizorul ar dispune de un mijloc de apărare, bazat pe încrederea legitimă sau pe alt temei, care decurge din dreptul național sau din dreptul Uniunii, împotriva oricărei încercări a

autorității fiscale de a emite o decizie de impunere care să îl oblige să declare o sumă cu titlu de TVA pentru prestația respectivă?

(b) este relevant faptul că comerciantul a aflat odată cu autoritatea fiscală și cu furnizorul că prestația nu era, de fapt, scutită de TVA sau dispunea de aceleași mijloace pentru a afla acest lucru și s-ar fi putut oferi să achite TVA-ul datorat pentru prestația respectivă (în cuantumul calculat în raport cu prețul comercial al prestației), astfel încât acesta să poată fi transferat autorității fiscale, însă a omis să o facă? [OR. 16]

[omissis]

Introducere

1. Prezenta cauză se referă la dreptul unui comerciant (în speță, Zipvit) de a deduce TVA-ul aferent intrărilor datorat sau achitat de acesta pentru serviciile care i-au fost prestate de către un furnizor (în speță, Royal Mail), în măsura în care prestațiile respective sunt utilizate pentru furnizarea de către comerciant a propriilor bunuri sau servicii către un consumator final. Problema apare într-un context specific.
2. Termenii și condițiile generale care reglementează contractul de prestări de servicii dintre furnizor și comerciant stabilesc în sarcina comerciantului plata prețului comercial al prestației, la care se adaugă valoarea TVA-ului (dacă este cazul), exigibil în ceea ce privește prestația. Astfel cum s-a stabilit printr-o hotărâre ulterioară a Curții de Justiție, ar fi trebuit, de fapt, să se considere că prestația este supusă cotei standard de TVA, astfel încât comerciantului ar fi trebuit să i se factureze TVA stabilit la nivelul procentului relevant din prețul comercial al prestației. Cu toate acestea, la momentul prestării serviciilor, atât furnizorul, cât și comerciantul, acționând cu bună-credință și pe baza unei erori comune, au considerat că prestația era scutită de TVA, astfel încât comerciantului i-a fost facturată și a achitat numai o sumă egală cu prețul comercial al prestației. Din facturile aferente prestațiilor în cauză reieșea că acestea sunt scutite de TVA și, prin urmare, că nu se datorează TVA cu privire la acestea.
3. Autoritatea fiscală (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, denumită în continuare „HMRC”), acționând cu bună-credință, a comis aceeași eroare. HMRC a contribuit în mod involuntar la eroarea comisă de părți, prin emiterea de orientări fiscale care conțineau declarații în același sens.
4. Efectul erorii a fost acela că numai sumele echivalente cu prețul comercial pentru fiecare prestație au fost achitate de comerciant și, în prezent, nu există nicio perspectivă ca acesta să achite sau să fie obligat să achite suma suplimentară echivalentă elementului de TVA din prețul total (adică prețul comercial plus TVA-ul aferent datorat), care ar fi trebuit să fie facturat și achitat pentru astfel de prestații. De asemenea, furnizorul nu a declarat HMRC TVA-ul datorat sau achitat

pentru astfel de prestații și nu există nicio perspectivă ca acesta să declare sau să fie obligat să declare HMRC un astfel de TVA. [OR. 2]

5. În pofida acestui fapt, comerciantul susține în prezent că, în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva principală TVA [(Directiva) 2006/112/CE (a Consiliului), denumită în continuare „directiva”], are dreptul de a solicita HMRC deducerea cu titlu de TVA aferent intrărilor a TVA-ului datorat pentru prestațiile în cauză sau a unui element de TVA considerat din punct de vedere legal ca fiind inclus în prețul facturat de furnizor pentru fiecare prestație (și care este, prin urmare, considerat din punct de vedere legal ca fiind TVA achitat, de fapt, pentru o astfel de prestație, atunci când comerciantul a achitat ceea ce părțile au considerat a fi prețul comercial al prestației). În răspuns la aceasta, HMRC susține că, în împrejurările prezentei cauze, potrivit unei interpretări corecte a directivei: (1) nu există TVA datorat sau achitat pentru prestațiile în cauză și, prin urmare, nu se poate solicita restituirea taxei aferente intrărilor în ceea ce le privește și/sau (2) facturile referitoare la prestațiile în cauză nu au indicat faptul că era datorat TVA cu privire la prestații și, întrucât comerciantul nu a deținut în niciun moment facturi care să indice că se datorează TVA și cuantumul său, în conformitate cu articolul 226 alineatele (9) și (10) din directivă, acesta este de asemenea un motiv pentru care comerciantul nu are dreptul la restituirea taxei aferente intrărilor în legătură cu prestațiile. Comerciantul răspunde la punctul (1) că TVA-ul trebuie considerat ca fiind achitat ca parte a prețului (sau ca fiind datorat) și la punctul (2) că toate faptele relevante sunt cunoscute în prezent și că poate dovedi prin alte mijloace valoarea TVA-ului datorat sau achitat pentru fiecare prestație.
6. Sumele solicitate de Zipvit [comerciantul] cu titlu de TVA aferent intrărilor pentru prestațiile în cauză se ridică la 415 746 de lire sterline (GBP) plus dobânzi. Prezenta procedură reprezintă o cauză pilot pentru serviciile prestate de Royal Mail [furnizorul] în cazurile în care s-a făcut aceeași eroare. Curtea a primit estimări cuprinse între aproximativ 500 de milioane GBP și 1 miliard GBP în ceea ce privește valoarea totală a creanțelor față de HMRC.

Contextul factual

7. Royal Mail este serviciul poștal public din Regatul Unit. Potrivit articolului 132 alineatul (1) litera (a) din directivă (și dispozițiilor echivalente care au precedat-o), statele membre trebuie să scutească „prestarea de servicii și livrarea de bunuri accesorii acestora, altele decât serviciile de transport de călători și serviciile de telecomunicații, efectuate de către serviciile poștale publice”. La transpunerea acestei dispoziții, Parlamentul [Regatului Unit] și HMRC au interpretat-o ca acoperind toate serviciile poștale prestate de Royal Mail. Legislația națională de transpunere, Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „VATA”), cuprindea o dispoziție în acest sens (punctul 1, grupa 3, anexa 9), iar HMRC au emis note orientative în același sens.
8. Zipvit desfășoară activitatea de livrare de vitamine și minerale prin comandă poștală și a utilizat serviciile Royal Mail. În perioada cuprinsă între 1 ianuarie

2006 și 31 martie 2010, Royal Mail a prestat în beneficiul Zipvit o serie de servicii poștale comerciale în temeiul unor contracte care fuseseră negociate individual cu Zipvit. Prezenta procedură privește prestarea unui asemenea tip de servicii, serviciile Royal Mail „multimedia®” (denumite în continuare „serviciile”). [OR. 3]

9. Contractul în temeiul căruia Royal Mail a furnizat serviciile a încorporat condițiile comerciale generale aplicabile ale Royal Mail, care stipulau că toate costurile de expediere plasate în sarcina clientului (și anume, Zipvit) sunt fără TVA, că clientul „plătește orice TVA datorat pentru expediere și alte taxe la cota corespunzătoare” și că „TVA-ul se calculează și se achită în funcție de [prețul comercial al serviciilor]”. În consecință, în măsura în care TVA-ul era datorat pentru prestările de servicii, prețul total care trebuia plătit de Zipvit pentru astfel de prestații în temeiul contractului era prețul comercial plus elementul de TVA.
10. Cu toate acestea, pe baza legislației și a orientărilor interne și a punctului de vedere comun eronat potrivit căruia serviciile erau scutite de TVA, facturile emise de Royal Mail societății Zipvit în legătură cu serviciile au fost marcate cu litera „S”, respectiv ca fiind scutite de TVA, neindicând nicio sumă cu titlu de TVA datorat, fiind facturat către Zipvit numai prețul comercial al serviciilor. Zipvit a achitat în mod corespunzător Royal Mail sumele indicate în facturi. La momentul efectuării prestațiilor, Zipvit nu a formulat nicio cerere de restituire a TVA-ului aferent intrărilor.
11. Din moment ce Royal Mail a considerat că serviciile sunt scutite și nu a stabilit niciun quantum cu titlu de TVA în facturile sale, aceasta nu a declarat HMRC nicio sumă referitoare la TVA-ul aferent prestării serviciilor. HMRC a considerat, la rândul său, că serviciile sunt scutite și nici nu a așteptat, nici nu a solicitat declararea de către Royal Mail a niciunei astfel de sume.
12. Lucrurile s-au desfășurat astfel timp de mai mulți ani, până la pronunțarea Hotărârii Curții de Justiție din 23 aprilie 2009, cauza [TNT Post,] C-357/07, EU:C:2009:248; [omissis]. Curtea de Justiție a statuat că scutirea serviciilor poștale se aplică numai prestațiilor efectuate de serviciile poștale publice care acționează ca atare și nu se aplică serviciilor prestate ale căror condiții au fost negociate în mod individual.
13. Pe baza acestei interpretări de către Curtea de Justiție a directivei și a actului care i-a precedat, serviciile care fac obiectul prezentei proceduri ar fi trebuit să fie considerate, în perioada în cauză, ca fiind supuse cotei standard. Royal Mail ar fi trebuit să factureze Zipvit un preț total pentru prestarea serviciilor egal cu prețul comercial plus TVA la cota corespunzătoare și să declare HMRC acest element de TVA. În speță, însă, respectivul element de TVA nu a fost facturat către Zipvit și nu a fost achitat de aceasta, iar Royal Mail nu a declarat administrației fiscale nicio sumă reprezentând TVA pentru serviciile în cauză. [OR. 4]

14. Având în vedere Hotărârea TNT Post, Zipvit a adresat HMRC două cereri de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în ceea ce privește serviciile [omissis]: (i) la 15 septembrie 2009, în cuantum de 382 599 GBP plus dobânzi, cu privire la „taxa aferentă intrărilor achitată începând cu trimestrul care s-a încheiat la 31 martie 2006 (datorată după 1 aprilie 2006) până în trimestrul încheiat la 30 iunie 2009”, și (ii) la 8 aprilie 2010, în cuantum de 33 147 GBP, aferentă perioadei încheiate în luna decembrie 2009 și, respectiv, în luna martie 2010. Aceste creanțe au fost calculate plecând de la premisa că prețurile plătite efectiv pentru prestații trebuie să fie considerate ca incluzând un element de TVA.
15. Între timp, HMRC a efectuat verificări la Royal Mail pentru a stabili cu exactitate care dintre serviciile sale au fost afectate de Hotărârea TNT Post.
16. HMRC a respins cererile formulate de Zipvit prin adresa din 12 mai 2010. Acest răspuns s-a întemeiat pe faptul că Zipvit avea obligația contractuală de a achita TVA-ul în raport cu prețul comercial al serviciilor, dar nu i-a fost perceput TVA în facturile în cauză și nu a achitat acest element de TVA. După reexaminare, HMRC și-a menținut decizia prin adresa din 2 iulie 2010.
17. La momentul respectiv, nu expirase termenul național de prescripție de șase ani prevăzut la articolul 5 din Legea din 1980 privind termenele de prescripție în care Royal Mail putea solicita, în baza contractului, achitarea soldului prețului total datorat pentru prestarea serviciilor (adică o sumă egală cu valoarea TVA-ului datorat pentru o astfel de prestație, calculată în raport cu prețul comercial al serviciilor). Dar emiterea de cereri de plată adresate tuturor clienților vizati ai Royal Mail afectați de Hotărârea TNT Post, inclusiv Zipvit, ar fi fost costisitoare și împovărătoare din punct de vedere administrativ pentru Royal Mail, iar aceasta nu ar fi avut niciun interes comercial să procedeze astfel, așa încât nu a valorificat asemenea creanțe.
18. La momentul respectiv, HMRC se încadra în termenele prevăzute la articolul 73 alineatul (6) și la articolul 77 alineatul (1) din VATA pentru a emite decizii de impunere împotriva Royal Mail în ceea ce privește cel puțin o parte din prestările de servicii. Cu toate acestea, HMRC a considerat că nu ar trebui să emită astfel de decizii de impunere, deoarece legislația națională, respectiv VATA, prevedea la momentul în cauză că prestarea serviciilor era scutită și, în plus, Royal Mail nu primise de fapt de la Zipvit TVA-ul datorat pentru prestații. De asemenea, HMRC a considerat că a creat o încredere legitimă opozabilă în favoarea Royal Mail în sensul că aceasta nu era obligată să colecteze și să declare TVA-ul aferent serviciilor, astfel încât Royal Mail ar dispune de mijloace de apărare adecvate împotriva oricărei încercări de emiteră a unor decizii de impunere împotriva sa în vederea declarării TVA-ului aferent serviciilor. [OR. 5]
19. Zipvit a contestat decizia de reexaminare emisă de HMRC în fața First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală) (Regatul Unit)]. Termenele stabilite pentru soluționarea contestației au fost 14 mai 2014 și, respectiv, 15 mai 2014. Între timp, termenul de prescripție pentru invocarea de

către Royal Mail a unui drept de creanță în temeiul contractului împotriva Zipvit pentru plata soldului prețului total datorat pentru prestarea serviciilor se împlinise în raport cu cea mai mare parte a prestațiilor efectuate. De asemenea, dreptul HMRC de a emite decizii de impunere împotriva Royal Mail se prescrisese în mare măsură, dacă nu în totalitate [omissis] [omissis].

20. First-tier Tribunal [Tribunalul de Primă Instanță] a considerat că serviciile erau supuse cotei standard din punctul de vedere al dreptului Uniunii, astfel cum s-a arătat în Hotărârea TNT Post, și că scutirea serviciilor poștale în dreptul național ar putea și ar trebui să fie interpretată în același mod, astfel încât serviciile trebuiau considerate în mod corespunzător ca fiind supuse cotei standard din punctul de vedere al dreptului național. În prezent, acest aspect este stabilit.
21. First-tier Tribunal [Tribunalul de Primă Instanță] a respins calea de atac formulată de Zipvit prin hotărârea din 3 iulie 2014 [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>]. Această instanță a statuat că HMRC nu avea nicio creanță fiscală opozabilă Royal Mail întrucât Royal Mail nu a declarat în deconturile sale de TVA niciun TVA în legătură cu prestarea de servicii, nu a comunicat în mod voluntar TVA-ul neachitat, nu a emis nicio factură din care să rezulte TVA-ul datorat, iar HMRC nu a considerat că Royal Mail este obligată la plata vreunei sume cu titlu de TVA [omissis]. [omissis: se omit trimiterile la punctele din hotărârea TTF]. În aceste circumstanțe, nu exista niciun TVA „datorat sau achitat” de Royal Mail pentru serviciile prestate, în sensul articolului 168 litera (a) din directivă [omissis] [omissis]. Instanța nu a analizat aspectul dacă anumite principii de drept public, inclusiv principiul încrederii legitime, se opuneau emiterii de către HMRC a unei decizii de impunere împotriva Royal Mail, deoarece acest aspect nu prezenta relevanță pentru soluționarea cauzei [omissis]. În orice caz, întrucât Zipvit nu deținea facturi fiscale valabile pentru prestarea serviciilor, care să includă o sumă reprezentând TVA, Zipvit nu avea dreptul să solicite deducerea unei astfel de taxe ca taxă aferentă intrărilor [omissis]. Deși HMRC dispune de o putere de apreciere în temeiul dreptului național pentru a accepta în locul unei facturi fiscale dovezi alternative de plată a TVA-ului [potrivit articolului 29 alineatul (2) din Legea din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată (SI 1995/2518) — denumit în continuare „articolul 29 alineatul (2)”], pe care a omis să o ia în considerare în deciziile sale, First-tier Tribunal [Tribunalul de Primă Instanță] a constatat că, dacă s-ar fi luat în considerare în mod corespunzător posibilitatea acceptării unor elemente de probă alternative, HMRC, în exercitarea puterii sale de apreciere, ar fi decis în mod inevitabil și întemeiat să nu accepte cererea formulată de Zipvit pentru o deducere a TVA-ului aferent intrărilor în ceea ce privește serviciile [omissis]. În această privință, aspectul important este că rambursarea către Zipvit a TVA-ului noțional aferent intrărilor în ceea ce privește serviciile ar constitui pentru Zipvit un profit necuvenit [omissis]. În fapt, Zipvit a plătit numai prețul comercial al serviciilor, fără niciun element de TVA, prin urmare rambursarea către Zipvit a unui element noțional de TVA pentru prestarea acestor servicii ar însemna că, din punct de vedere economic, ar fi beneficiat de servicii la un preț mult mai mic decât valoarea lor comercială reală. [omissis]. [OR. 6]

22. Zipvit a formulat apel. Upper Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală) (Regatul Unit)] a respins apelul. [omissis]. [Omissis: se omite observația referitoare la diferențele de interpretare dintre FTT și Upper Tribunal [Tribunalul Superior], soluționate de Court of Appeal [Curtea de Apel (Regatul Unit)]. Este în prezent stabilit că „datorat sau achitat” înseamnă datorat sau achitat de comerciant furnizorului. Upper Tribunal [Tribunalul Superior] a menținut hotărârea First-tier Tribunal [Tribunalul de Primă Instanță] cu privire la aspectul legat de factură și cu privire la aspectul legat de exercitarea puterii de apreciere în temeiul articolului 29 alineatul (2).
23. Zipvit a formulat recurs în fața Court of Appeal [Curtea de Apel]. De abia în cadrul procedurii în fața Court of Appeal [Curtea de Apel] situația de fapt cu privire la obligațiile asumate de Zipvit prin contractul încheiat cu Royal Mail a fost în sfârșit examinată pe deplin și au fost făcute constatări de fapt în sensul menționat anterior. Aceste aspecte sunt în prezent stabilite.
24. Court of Appeal [Curtea de Apel] a respins recursul formulat de Zipvit [prin hotărârea din 29 iunie 2018; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. În urma unei ample examinări a jurisprudenței Curții de Justiție cu privire la aspectul „datorat sau achitat”, astfel cum a rezultat în lumina situației de fapt referitoare la obligațiile contractuale ale Zipvit, Court of Appeal [Curtea de Apel] a considerat că acesta nu reprezenta „acte clair”. [omissis]. Cu toate acestea, Court of Appeal [Curtea de Apel] a ajuns la aceeași concluzie ca instanțele de grad inferior cu privire la aspectul legat de factură [omissis]. După ce a reexaminat jurisprudența Curții de Justiție, Court of Appeal [Curtea de Apel] a considerat că o condiție prealabilă necesară pentru ca Zipvit să fie în măsură să exercite orice drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în ceea ce privește serviciile este aceea ca Zipvit să fie în măsură să prezinte facturi cu TVA care să demonstreze că a fost perceput TVA pentru prestările de servicii, în conformitate cu articolul 226 alineatele (9) și (10) din directivă, sau dovezi suplimentare care să demonstreze plata taxei în cauză de către Royal Mail către HMRC, ceea ce Zipvit nu putea să facă [omissis]. Court of Appeal [Curtea de Apel] a fost de acord cu instanțele de grad inferior cu privire la aspectul legat de exercitarea puterii de apreciere a HMRC în temeiul articolului 29 alineatul (2) [omissis]. În cazul în care HMRC ar fi considerat că Zipvit a achitat TVA-ul aferent intrărilor în ceea ce privește prestările de servicii, Zipvit ar fi beneficiat de un profit necuvenit [omissis], obținând de fapt o reducere a prețului comercial pe care ar fi trebuit să îl plătească pentru servicii, reducere suportată din fonduri publice, chiar dacă acest TVA nu a fost achitat către bugetul de stat [omissis]. Court of Appeal [Curtea de Apel] a considerat că poziția cu privire la aspectul legat de factură constituie „acte clair”, nefiind necesară sesizarea Curții de Justiție [omissis].

Recursul în fața Supreme Court [Curtea Supremă, Regatul Unit]

25. Zipvit a formulat în prezent recurs în fața acestei instanțe. Zipvit susține că instanța ar trebui să se pronunțe în favoarea sa atât în ceea ce privește aspectul

„datorat sau achitat”, cât și în ceea ce privește aspectul legat de factură, inclusiv, în măsura în care este necesar, în ceea ce privește aspectul legat de exercitarea puterii de apreciere a HMRC în temeiul articolului 29 alineatul (2). După analizarea tuturor argumentelor, instanța a decis că nici aspectul „datorat sau achitat”, nici aspectul legat de factură nu poate fi considerat „acte clair” și că ar trebui sesizată Curtea de Justiție cu întrebările preliminare care figurează la finalul prezentei decizii. Pe scurt, părțile au prezentat în cadrul recursului următoarele argumente. [OR. 7]

(1) *Aspectul „datorat sau achitat”*

26. Articolul 168 litera (a) din directivă prevede că un comerciant care este persoană impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, „TVA datorată sau achitată [...] pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă”.
27. Zipvit susține că, în împrejurările din prezenta cauză, de fiecare dată când (deși obligată prin contract la plata suplimentară a TVA-ului) a achitat numai prețul comercial care i-a fost facturat de Royal Mail, trebuie să se considere că aceasta (Zipvit) a achitat un element de TVA, considerat inclus în suma achitată. Suma facturată de Royal Mail și achitată de Zipvit ar trebui considerată un preț total care include o bază (mai mică) de impozitare și TVA la cota standard aplicat acestei baze de impozitare. Astfel, dacă Royal Mail a facturat Zipvit 120 GBP pentru servicii, acesta fiind prețul comercial al serviciilor, iar Zipvit a plătit numai această sumă, atunci chiar dacă din factură ar reieși că serviciile erau scutite de TVA, baza de impozitare (în sensul articolelor 73 și 78 din directivă) ar [omissis] trebui considerată ca fiind de numai 100 GBP, iar suma suplimentară de 20 GBP (presupunând o cotă a TVA-ului de 20 %) ar trebui considerată TVA pe care Zipvit are în prezent dreptul să îl solicite ca TVA aferent intrărilor cu privire la prestațiile efectuate pentru clienții săi. Acest element de TVA inclus în fiecare plată constituie TVA care a fost „achitat”, în sensul prescris, și intră, prin urmare, sub incidența articolului 168 litera (a).
28. În sprijinul acestei susțineri, Zipvit se întemeiază în special pe articolele 73, 78 și 90 din directivă [având ca echivalent în legislația națională articolul 19 alineatul (2) și articolul 26A din VATA] și pe Hotărârea [din 7 noiembrie 2013] Tulică (cauzele conexate C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722).
29. În subsidiar, chiar dacă elementul de TVA inclus pe care îl invocă Zipvit nu este considerat „achitat” în sensul articolului 168 litera (a), TVA-ul ar trebui considerat „datorat” în sensul acestei dispoziții, astfel încât Zipvit are dreptul de a solicita deducerea TVA-ului aferent intrărilor în acest temei.
30. În măsura în care HMRC susține că nu poate obliga Royal Mail să declare TVA-ul aferent prestațiilor furnizate către Zipvit, aceasta constituie culpa proprie a HMRC (fie din cauza acțiunilor sale prin care a dat naștere încrederii legitime sau a unei

alte apărări care ar putea fi invocată de Royal Mail împotriva măsurilor de executare luate de HMRC - fără a se admite existența unei astfel de apărări, fie din cauza faptului că a permis scurgerea timpului, astfel încât în prezent este tardivă luarea de măsuri de executare) și nu este, în orice caz, de natură să împiedice Zipvit să invoce dreptul său prevăzut de articolul 168 litera (a) de deducere a TVA-ului aferent intrărilor datorat sau achitat. [OR. 8]

31. În răspuns la aceste susțineri, HMRC arată că, în împrejurările prezentei cauze, nu există nimic în directivă care să impună sau să justifice rescrierea retroactivă a acordurilor comerciale dintre Royal Mail și Zipvit, potrivit cărora facturile emise de Royal Mail se referă doar la prețul comercial care trebuie plătit de Zipvit pentru servicii, Zipvit având în continuare obligația contractuală de a plăti Royal Mail o sumă suplimentară cu titlu de TVA, la cota standard, în raport cu acest preț comercial (astfel cum a devenit clar numai după pronunțarea Hotărârii TNT Post). După cum reiese din evoluția evenimentelor, Royal Mail nu a emis alte facturi pentru a solicita plata acestui TVA, nu putea fi constrânsă să emită astfel de facturi suplimentare (și o astfel de operațiune este în prezent tardivă în temeiul normelor naționale în materie de prescripție a creanțelor contractuale), nu a declarat HMRC niciun TVA aferent serviciilor (fie ca TVA inclus într-un preț comercial noțional mai mic, astfel cum susține Zipvit, fie ca TVA aplicat la prețul comercial real), iar HMRC nu putea lua măsuri pentru a obliga Royal Mail să declare orice sumă cu titlu de TVA pentru prestarea serviciilor (fie din motive de drept public, inclusiv pentru respectarea încrederii legitime a Royal Mail, fie din motive de prescripție).
32. HMRC afirmă că a permite Zipvit să pretindă că un element de TVA este inclus cu titlu noțional în plățile efectuate către Royal Mail ar însemna să se rescrie istoria într-un mod pur teoretic, fără niciun fel de legătură cu realitatea, ceea ce nu este impus de nicio dispoziție din directivă. Astfel cum au constatat în mod corect tribunalele și Court of Appeal [Curtea de Apel], aceasta ar însemna că Zipvit a obținut un profit financiar necuvenit pe cheltuiala contribuabilului (și care i-ar conferi un avantaj față de concurenții săi comerciali), care nu pot fi justificat în temeiul directivei. Aceasta ar conduce de asemenea la un rezultat care ar încălca principiul neutralității, care este un principiu fundamental al directivei, în măsura în care TVA-ul aferent intrărilor a cărui deducere o solicită Zipvit nu a fost niciodată achitat către bugetul de stat, iar Royal Mail nu a acționat ca agent de colectare pentru administrația fiscală în modul necesar pentru punerea în aplicare a acestui principiu [întemeindu-se în această privință în special pe Hotărârea (din 24 octombrie 1996) Elida Gibbs, (C-317/94, EU:C:1996:400), punctul 22, și pe Hotărârea (din 28 noiembrie 2013) Minister Finansów, (C-319/12, EU:C:2013:778), punctele 41-43].
33. HMRC arată că prezenta cauză se distinge de împrejurările avute în vedere în cauza Tulică. La punctul 37 din hotărârea pronunțată în cauza menționată, Curtea de Justiție a declarat în mod expres că situația în cauză nu se referea la tipul de acord contractual care s-a constatat că există în speță. În cazul în care contractul încheiat între furnizor (Royal Mail) și comerciant (Zipvit) obligă comerciantul să

plătească prețul pentru serviciile prestate, plus un supliment care acoperă TVA-ul aferent respectivului preț comercial, jurisprudența indică faptul că, potrivit unei interpretări corecte a articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, acesta se poate considera că a fost „achitat” numai în cazul în care TVA-ul aferent prețului comercial este efectiv achitat, ceea ce nu s-a întâmplat în speță. De asemenea, jurisprudența indică faptul că TVA-ul poate fi considerat ca fiind „datorat” numai atunci când există o cerere opozabilă de a îl colecta de la Zipvit și de a asigura că acesta este transferat autorității fiscale, ceea ce nu este cazul în speță. [OR. 9] HMRC invocă printre altele [Hotărârea] [din 29 martie 2012,] Véléclair (cauza C-414/10, EU:C:2012:183), [Hotărârea] [din 21 martie 2018,] Volkswagen (cauza C-533/16, EU:C:2017:2040) și [Hotărârea] [din 12 aprilie 2018,] Biosecurity Industria de Reciclagens (cauza C-8/17, EU:C:2017:249).

34. HMRC afirmă că jurisprudența nu sugerează că comportamentul autorității fiscale constituie o considerație relevantă pentru aplicarea directivei într-o situație de acest fel. De obicei, în absența unei declarații din partea furnizorului sau a prezentării unor facturi fiscale conforme cu articolul 226 alineatele (9) și (10), autoritatea fiscală nu va ști care sunt prestațiile efectuate și dacă este în măsură să emită o decizie de impunere împotriva furnizorului. În plus și în orice caz, nimic din comportamentul HMRC nu ar justifica nerespectarea principiilor dreptului Uniunii menționate în [această jurisprudență]. La fel ca în cauzele Volkswagen și Biosecurity Industria, situația din litigiu a apărut ca urmare a unei simple erori comise cu bună credință de Zipvit, de Royal Mail și de HMRC laolaltă.
35. HMRC se bazează de asemenea pe principiul conform căruia nu este permisă invocarea în mod asimetric a dispozițiilor directivei, astfel încât un comerciant să profite de o scutire în temeiul dreptului național (care, de fapt, nu este autorizată de directivă) în ceea ce privește prestațiile și să urmărească totodată deducerea TVA-ului aferent intrărilor pentru prestațiile respective. În această privință, HMRC se referă în special la cauza MDDP [hotărârea pronunțată în cauza C-319/12]. HMRC susține că în esență că Zipvit urmărește atât să profite de faptul că în mod eronat dreptul național a considerat prestarea de servicii din speță ca fiind o operațiune scutită, cât și să invoce directiva în susținerea cererii sale de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în legătură cu o astfel de prestație, cu încălcarea principiului respectiv. Zipvit neagă acest lucru.

(2) *Aspectul legat de factură*

36. Zipvit susține că jurisprudența Curții de Justiție arată că există o diferență importantă între cerințele de fond care trebuie îndeplinite în ceea ce privește o cerere de deducere a taxei aferente intrărilor [inclusiv cele care figurează la articolul 168 litera (a)] și cerințele formale care se aplică în legătură cu o astfel de cerere (inclusiv cele referitoare la prezentarea unei facturi cu TVA în conformitate cu articolul 226). Abordarea este strictă în ceea ce privește cerințele de fond, dar abaterea de la cerințele de formă este permisă în cazul în care comerciantul poate prezenta dovezi alternative satisfăcătoare cu privire la TVA-ul care a fost achitat sau este datorat de comerciant. Zipvit se întemeiază în special pe Hotărârea [din

15 septembrie 2006,] Barlis 06-Investmentos Imobiliários e Turísticos (cauza C-516/14, EU:C:2016:690), pe Hotărârea [din 19 octombrie 2017,] SC Paper Consult (C-101/16; EU:C:2017:775) și pe Hotărârea [din 21 noiembrie 2018,] Vădan (cauza C-664/16, EU:C:2018:933). [OR. 10]

37. În prezenta cauză, Zipvit susține că a furnizat dovezi alternative satisfăcătoare cu privire la TVA-ul achitat (sub forma plății TVA-ului încorporat despre care Zipvit susține că fost inclus în prețul pe care l-a plătit Royal Mail) sau care era datorat, întrucât, pe baza hotărârii pronunțate în cauza TNT Post, acest lucru poate fi dedus cu ușurință din facturile pe care Royal Mail le-a trimis efectiv societății Zipvit, precum și din interpretarea dispozițiilor contractuale cu privire la prestarea serviciilor la care se referă facturile. În exercitarea puterii sale de apreciere în temeiul articolului 29 alineatul (2), HMRC nu putea refuza acceptarea dovezilor alternative prezentate de Zipvit în susținerea cererii sale.
38. Zipvit susține că, în ceea ce privește aspectul legat de factură, hotărârile pronunțate în cauzele Volkswagen și Biosecurity Industria nu au semnificația pe care HMRC susține că ar avea-o. Potrivit Zipvit, o mai bună explicație a raționamentului urmat în aceste cauze este aceea că scopul era de a se asigura că un comerciant nu este împiedicat să confere un efect util dreptului său de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în situația în care a fost indus în eroare de primirea unei facturi potrivit din care reiese că nu este datorat TVA cu privire la o prestație.
39. În răspuns la aceasta, HMRC arată că regimul prevăzut de directivă pentru colectarea TVA-ului în conformitate cu principiul neutralității impune acordarea unei importanțe deosebite cerințelor de la articolul 226 alineatele (9) și (10) privind prezentarea unei facturi care să indice că se datorează TVA pentru o prestație, precum și cuantumul acestuia. În cadrul regimului TVA, mai multe părți trebuie să cunoască aceste aspecte pentru ca regimul să funcționeze în mod eficient, iar autoritățile fiscale trebuie să îi fie prezentate facturi care să îndeplinească în mod corespunzător aceste cerințe, astfel încât să poată monitoriza situația și să se asigure că furnizorul a declarat în mod corespunzător TVA-ul facturat. Prin urmare, potrivit HMRC, o cerere validă de deducere a taxei aferente intrărilor nu poate fi formulată în lipsa unei facturi cu TVA care să îndeplinească aceste cerințe specifice.
40. HMRC este de acord cu raționamentul Court of Appeal [Curtea de Apel]. De asemenea, HMRC invocă în special concluziile avocaților generali prezentate în cauzele Volkswagen și Biosecurity Industria și hotărârile pronunțate în aceste cauze, cu privire la care ea arată că susțin afirmația sa că o cerere valabilă de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în ceea ce privește prestarea serviciilor ar trebui să fie susținută de o factură cu TVA emisă de Royal Mail, care respectă dispozițiile articolului 226 alineatele (9) și (10) din directivă. Zipvit nu a solicitat niciodată Royal Mail să îi trimită facturi cu TVA-ul datorat în raport cu prețul comercial perceput pentru prestarea serviciilor și nu a avut în mod evident intenția de a solicita astfel de facturi sau de a achita TVA-ul cuprins în acestea. Întrucât Zipvit nu a putut prezenta facturile cu TVA corespunzătoare în susținerea cererii

sale de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în ceea ce privește serviciile, această cerere trebuie respinsă. Nimic din dreptul Uniunii nu poate fi invocat împotriva concluziei tribunalelor și a Court of Appeal [Curtea de Apel] privind exercitarea puterii de apreciere a HMRC în temeiul articolului 29 alineatul (2). [OR. 11]

41. [omissis]. [omissis: se omite indicarea anexelor la ordonanță]

Cu privire la sesizarea Curții de Justiție

42. În aceste condiții, instanța adresează următoarele întrebări preliminare Curții de Justiție:

[omissis: întrebările preliminare sunt prezentate în anexa de mai sus]
[omissis] [OR. 12]

[omissis] [OR. 1]

DOCUMENT DELUCRAT