



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

13 януари 2022 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 168 — Право на приспадане — Неправилно освободена доставка на пощенски услуги — ДДС, който се счита за включен в търговската цена на доставката за целите на упражняването на правото на приспадане — Изключване — Понятие за дължим или платен ДДС“

По дело C-156/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supreme Court of the United Kingdom (Върховен съд на Обединеното кралство) с акт от 1 април 2020 г., постъпил в Съда на 6 април 2020 г., в рамките на производство по дело

Zipvit Ltd

срещу

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на председател на първи състав, J.-С. Bonichot (докладчик) и M. Safjan, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Zipvit Ltd, от D. Garcia, L. Allen и W. Shah, solicitors, и от R. Thomas, QC,
- за правителството на Обединеното кралство, от S. Brandon, в качеството на представител, подпомаган от S. Grodzinski и E. Mitrophanous, QC,
- за чешкото правителство, от M. Smolek, J. Vlácil и O. Serdula, в качеството на представители,

* Език на производството: английски.

- за гръцкото правителство, от М. Tassopoulou и I. Kotsoni, в качеството на представители,
- за испанското правителство, от I. Herranz Elizalde и S. Jiménez García, качеството на представители,
- за Европейската комисия, първоначално от R. Lyal и P. Carlin, а впоследствие от P. Carlin, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 8 юли 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 168, буква а) и член 226, точки 9 и 10 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).
- 2 Запитването е отправено във връзка със спор между Zipvit Ltd и Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (данъчна и митническа администрация, Обединеното кралство) по повод на решението, с което последната отхвърля искането на дружеството за приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

- 3 Член 63 от Директива 2006/112 предвижда:
„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.
- 4 Член 90 от тази директива гласи:
„1. В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.
2. В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1“.
- 5 Съгласно член 132, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 държавите членки освобождават услугите на обществените пощенски служби, различни от пътнически транспорт и далекосъобщителни услуги, и съпътстващата ги доставка на стоки.
- 6 Член 167 от посочената директива гласи:
„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

7 Съгласно член 168 от същата директива:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки[,] да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“.

8 Член 185 от Директива 2006/112 предвижда:

„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещ, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

9 Zipvit, установено в Обединеното кралство дружество, извършва търговска дейност по доставка на витамини и минерали по пощата.

10 От 1 януари 2006 г. до 31 март 2010 г. Royal Mail — операторът, натоварен с обществената пощенска услуга в Обединеното кралство — доставя пощенски услуги на Zipvit по договори, сключени след индивидуални преговори с това дружество. Тези услуги са смятани за освободени от ДДС въз основа на националното законодателство и на публикувани от данъчната и митническа администрация инструкции, с които се транспонира в частност член 132, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112. Royal Mail издава съответно фактури без ДДС, в които посочва, че въпросните услуги са освободени от този данък.

11 На 23 април 2009 г. обаче Съдът постановява решение TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), от което следва, че освобождаването от ДДС по член 132, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 не се прилага за извършваните от обществените пощенски служби услуги, чиито условия са били договорени индивидуално.

- 12 Тъй като счита, че при това положение извършените от него плащания към Royal Mail трябва да се разглеждат със задна дата като включващи ДДС, на 15 септември 2009 г. и на 8 април 2010 г. Zipvit отправя във връзка с процесните услуги две искания до данъчната и митническа администрация за приспадане на ДДС по получени доставки общо в размер на 415 746 GBP (британски лири) (около 498 900 EUR), заедно с лихви.
- 13 С решение от 12 май 2010 г. данъчната и митническа администрация отхвърля тези искания, по съображение че процесните услуги не са били обложени с ДДС и че Zipvit не е платило този данък.
- 14 На 2 юли 2010 г. данъчната и митническа администрация преразглежда и потвърждава това решение.
- 15 От акта за преюдициално запитване е видно, първо, че Royal Mail не се е опитало да събере от Zipvit или от другите си клиенти в същото положение погрешно неначисления ДДС, по-специално заради евентуалните административни тежести и евентуалните разходи, и второ, че от своя страна данъчната и митническа администрация не е издала на Royal Mail акт за установяване на данъчни задължения, по-специално заради оправданите правни очаквания, които е смятала, че е създадала у него в това отношение.
- 16 Освен това както данъчната и митническа администрация, така и Royal Mail вече не могли да предприемат такива действия поради изтичането на давностните срокове.
- 17 Търсейки отмяна на решението от 2 юли 2010 г., Zipvit сезира последователно First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство), Upper Tribunal (Tax Chamber) (Второинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство), Court of Appeal (Апелативен съд, Обединено кралство), а след това — Supreme Court of the United Kingdom (Върховен съд на Обединеното кралство).
- 18 Тъй като счита, че висящото пред него дело повдига въпроси относно тълкуването на Директива 2006/112 и че освен това се явява прецедент за множество висящи спорове, Supreme Court of the United Kingdom (Върховен съд на Обединеното кралство) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли въз основа на [Директива 2006/112] 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, той е за сметка на търговеца, iii) доставчикът не е предявявал и вече не може да предяви искане към търговеца да заплати допълнителния ДДС и iv) данъчният орган не може или вече не може (поради изтекла давност) да изиска от доставчика ДДС, който е трябвало да 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 [Директива 2006/112] 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 [Директива 2006/112] да приспадне данъка като „дължим“ по тази доставка?
- 3) Може ли търговецът да иска на основание член 168, буква а) от [Директива 2006/112] 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 в състояние да представи на данъчния орган данъчна фактура в съответствие с член 226, точки 9 и 10 от [Директива 2006/112] за извършената му доставка?
- 4) Следва ли, за да се отговори на въпроси 1—3:
 - а) да се провери дали доставчикът би могъл да се противопостави — на основание на оправдани правни очаквания или на друго основание по вътрешното право или по правото на Съюза — на всеки опит на данъчния орган да издаде акт, с който да го задължи да декларира определена сума, представляваща ДДС по доставката?
 - б) да се вземе предвид обстоятелството, че търговецът е знаел, едновременно с данъчния орган и доставчика, 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?“.

По компетентността на Съда

- 19 Видно от член 86 от Споразумението за оттеглянето на Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия от Европейския съюз и от Европейската общност за атомна енергия (ОВ L 29, 2020 г., стр. 7), влязло в сила на 1 февруари 2020 г., Съдът е компетентен да се произнася преюдициално по запитвания от съдилища и трибунали на Обединеното кралство, отправени преди края на преходния период, а именно 31 декември 2020 г., какъвто е случаят с настоящото запитване.

По преюдициалните въпроси

По първия, втория и четвъртия въпрос

- 20 С първия, втория и четвъртия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 168, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че съответният ДДС може да се счита за дължим или платен и следователно за подлежащ на приспадане от данъчнозадълженото лице, когато, от една страна, това лице и доставчикът му погрешно са приели, въз основа на неправилно тълкуване на правото на Съюза от страна на националните органи, че процесните услуги са били освободени от ДДС, и съответно в издадените фактури не е посочен ДДС — в хипотеза, при която в сключения между тези две лица договор е било уговорено, че ако се дължи ДДС, същият е за сметка на получателя на услугата — и от друга страна, не са били направени своевременно никакви постъпки за събирането на ДДС и съответно е погасено по давност всяко вземане на доставчика и на данъчната и митническа администрация за неначисления ДДС.

- 21 В това отношение е важно да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда предвиденото в член 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право на приспадане може да бъде упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (решение от 12 април 2018 г., Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, т. 29 и цитираната съдебна практика).
- 22 Това право на приспадане обаче се обуславя от изпълнението на определени изисквания, и по-специално на предвиденото в член 168, буква а) от Директива 2006/112 изискване ДДС, чието приспадане се иска, да бъде дължим или платен.
- 23 Най-напред, що се отнася до въпроса дали съответният ДДС може да се счита за платен, по съображение че при обстоятелства като тези в случая по главното производство би трябвало да се приеме, както твърди Zirvit, че този данък е включен в платената цена, в съответствие с принципите, изведени от решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722), и в съответствие с членове 90 и 185 от Директива 2006/112, следва да се припомни, че в точка 43 от това решение Съдът е постановил, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че когато цената на стока е определена от страните, без изобщо да се споменава ДДС, и лицето — платец на дължимия за обложената сделка ДДС, е доставчикът на тази стока, уговорената цена, в случай че доставчикът няма възможност да получи от клиента изисквания от данъчната администрация ДДС, трябва да се счита за цена с вече включен ДДС.
- 24 Това тълкуване се основава по-специално на основния принцип на Директива 2006/112, че целта на системата на ДДС е да се обложи единствено крайният потребител (решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34 и цитираната съдебна практика).
- 25 Всъщност Съдът приема, че когато договор за продажба е сключен, без да се споменава ДДС, и съгласно националното право доставчикът не може да получи от клиента поискания впоследствие от данъчната администрация ДДС, вземането предвид на цялата цена, без да се приспадне ДДС, при определянето на данъчната основа, върху която се начислява ДДС, ще доведе до облагане на този доставчик с ДДС и следователно ще бъде в противоречие с принципа, че ДДС е данък върху потреблението, който трябва да се заплати от крайния потребител (решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 35).
- 26 Подобен подход би бил в противоречие и с правилото, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 27 Положението би било различно, ако съгласно националното право доставчикът би имал възможност да добави към уговорената цена сума, съответстваща на дължимия за сделката данък, и да я получи от купувача на стоката (решение от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 37).
- 28 Както обаче се вижда от акта за преюдициално запитване, обстоятелствата по случая в главното производство са различни от разгледаните в това решение.

- 29 Всъщност видно от акта за преюдициално запитване, сключеният между Zipvit и Royal Mail договор изрично предвижда, че цената на доставката е определена без ДДС и че ако все пак се дължи ДДС, същият е за сметка на търговеца.
- 30 Освен това от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че от правна гледна точка Royal Mail е било в невъзможност да събере от Zipvit сумата на погрешно неначисления ДДС, след като е узнало, че доставените от него услуги са били облагаеми с този данък.
- 31 Тъй като в този контекст Royal Mail все пак не е предприело действия за събирането на съответния ДДС от Zipvit и предвид факта, че самата данъчна и митническа администрация се е отказала да го събира от този доставчик по съображения, свързани по-специално със защитата на оправданите правни очаквания, следва да се приеме, че фактурираната на Zipvit цена за доставените пощенски услуги е цена без ДДС. Имайки предвид обаче, че ДДС е данък, който на всеки етап се начислява само върху добавената стойност и който в крайна сметка се заплаща от крайния потребител (вж. в този смисъл решение от 7 август 2018 г., Viking Motors и др., C-475/17, EU:C:2018:636, т. 33) данъчнозадължено лице като Zipvit няма право да иска приспадане на ДДС, който не му е фактуриран и който следователно не е бил прехвърлен като тежест върху крайния потребител.
- 32 Това тълкуване не се поставя под въпрос с довода на Zipvit, изведен от националните разпоредби, транспониращи членове 90 и 185 от Директива 2006/112. Всъщност, щом като за доставените от Royal Mail на Zipvit услуги никога не е бил начисляван ДДС, не може да се говори за намаляване на данъчната основа по смисъла на член 90 от Директива 2006/112, нито за коригиране на приспаднатия данък по получени доставки по смисъла на член 185 от нея, доколкото тези членове са приложими само ако върху цената е бил начислен ДДС (вж. в този смисъл решение от 15 октомври 2020 г., Е. (ДДС — Намаляване на данъчната основа), C-335/19, EU:C:2020:829, т. 21 и 37 и цитираната съдебна практика).
- 33 Следователно при обстоятелства като тези по случая в главното производство не може да се счита, че платената от получателя на услугите цена е с включен ДДС.
- 34 При това положение обстоятелствата, посочени в четвъртия въпрос, които са свързани с оправданите правни очаквания на доставчика, противопоставими на данъчната и митническа администрация при искане за корекция, и с факта, че след като е узнал за допуснатата грешка, получателят на услугите не е платил ДДС, при положение че както данъчната и митническа администрация, така и доставчикът са знаели, че такъв данък е трябвало да бъде начислен, не могат да променят този извод.
- 35 Следователно член 168, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези по случая в главното производство не е налице платен по смисъла на тази разпоредба ДДС.
- 36 По-нататък, що се отнася до това дали при такива обстоятелства все пак би могло да се счита, че е налице дължим по смисъла на посочената разпоредба ДДС, следва да се припомни, че съгласно член 167 от Директива 2006/112 правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

- 37 От практиката на Съда следва, че терминът „дължим“ по смисъла на член 168, буква а) от Директива 2006/112 се отнася до изискуемо данъчно задължение и следователно предполага, че данъчнозадълженото лице има задължение да плати сумата на ДДС, която иска да приспадне като данък за получени доставки (вж. в този смисъл решение от 29 март 2012 г., Véclair, C-414/10, EU:C:2012:183, т. 20).
- 38 Макар да е вярно, че съгласно член 63 от Директива 2006/112 съответният ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени, следва да се отбележи, че сам по себе си фактът, че освободена от ДДС доставка в крайна сметка, след извършването ѝ, е счетена за облагаема с този данък, не е достатъчен, за да се приеме, че същият подлежи на приспадане, ако до получателя на доставката не е отправяно искане за заплащането му, дори когато доставчикът не е в състояние да отправи такова искане до получателя.
- 39 Накрая, посочените в четвъртия въпрос и припомнени в точка 34 от настоящото решение обстоятелства също не могат да променят този извод.
- 40 Следователно член 168, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези по случая в главното производство не е налице дължим по смисъла на тази разпоредба ДДС.
- 41 С оглед на изложеното по-горе на първия, втория и четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 168, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че съответният ДДС не може да се счита за дължим или платен по смисъла на тази разпоредба и следователно за подлежащ на приспадане от данъчнозадълженото лице, когато, от една страна, това лице и доставчикът му погрешно са приели, въз основа на неправилно тълкуване на правото на Съюза от страна на националните органи, че процесните услуги са били освободени от ДДС, и съответно в издадените фактури не е посочен ДДС — в хипотеза, при която в сключения между тези две лица договор е било уговорено, че ако се дължи ДДС, същият е за сметка на получателя на услугата — и от друга страна, не са били направени своевременно никакви постъпки за събирането на ДДС и съответно е погасено по давност всяко вземане на доставчика и на данъчната и митническа администрация за неначисления ДДС.

По третия въпрос

- 42 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че получателят на неправилно освободени от ДДС услуги може да се позове на правото на приспадане на дължимия или платен по получени доставки ДДС, ако не притежава фактури, съдържащи предвидените в член 226, точки 9 и 10 от тази директива данни.
- 43 Предвид отговора, даден на първия, втория и четвъртия въпрос, отговорът на третия въпрос не е необходим за решаването на спора в главното производство.

По съдебните разноски

- 44 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че съответният данък върху добавената стойност (ДДС) не може да се счита за дължим или платен по смисъла на тази разпоредба и следователно за подлежащ на приспадане от данъчнозадълженото лице, когато, от една страна, това лице и доставчикът му погрешно са приели, въз основа на неправилно тълкуване на правото на Съюза от страна на националните органи, че процесните услуги са били освободени от ДДС, и съответно в издадените фактури не е посочен ДДС — в хипотеза, при която в сключения между тези две лица договор е било уговорено, че ако се дължи ДДС, същият е за сметка на получателя на услугата — и от друга страна, не са били направени своевременно никакви постъпки за събирането на ДДС и съответно е погасено по давност всяко вземане на доставчика и на данъчната и митническа администрация за неначисления ДДС.

Подписи