

Mål C-703/18

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

12 november 2018

Domstol som begär förhandsavgörande:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förenade kungariket)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

6 november 2018

Sökande:

Healthspan Limited

Motpart:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[utelämnas]

FIRST-TIER TRIBUNAL

TAX CHAMBER

HEALTHSPAN LIMITED

Sökande

mot

COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE & CUSTOMS

Motpart

RÄTTEN FATTAR FÖLJANDE BESLUT:

Av de skäl som anges i First-tier Tribunals beslut av den 27 april 2018 ska de frågor som anges i bilagan härtill hänskjutas till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande rörande betydelsen av orden ”av leverantören eller för hans räkning” i artikel 33 i det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet.

[utelämnas]

BILAGA TILL BESLUTET OM HÄNSKJUTANDE TILL EUROPEISKA UNIONENS DOMSTOL

Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande görs i samband med ett överklagande till First-tier Tribunal, Tax Chamber, Förenade kungariket (nedan kallad den hänskjutande domstolen).
2. Sökanden är Helthspan Limited, som företräds av PricewaterhouseCoopers LLP.
3. Motparten är Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallat HMRC), som företräds av HMRC:s Solititor's Office. HMRC är den nationella myndighet som ansvarar för administration och uppbörd av mervärdesskatt i Förenade kungariket.

Saken i det nationella målet

4. Helthspan är ett bolag registrerat på Guernsey som säljer receptfria hälsoprodukter via internet, telefon och postorder. Mellan den 1 april 2012 och den 31 januari 2016 (nedan kallat den relevanta tidsperioden) försändes de flesta av Healthspans produkter från ett lager i Nederländerna och levererades till konsumenter i Förenade kungariket.
5. Begäran rör endast produkter som beställts av kunder i Förenade kungariket via internet eller postorder under den relevanta tidsperioden och som därefter levererats med post (nedan kallade varorna). Dessa kunder hade ingått avtal med ett annat bolag avseende leveransen av varorna. Detta bolag var Wial Computer and Data Services (nedan kallat Wial CDS) som drev verksamhet under bifirman PostDirect. Det var ett dotterbolag till ett nederländskt bolag med firman Wial BV (nedan kallat Wial).
6. HMRC beslutade att varorna hade levererats i Förenade kungariket, med motiveringen att de hade skickats eller transporterats ”av leverantören eller för hans räkning” och därför omfattades av artikel 33 i direktiv 2006/112/EG (nedan kallat det huvudsakliga mervärdesskattedirektivet eller PVD), som genomförts i Förenade kungariket genom Value Added Tax Act 1994 (nedan kallad VATA), section 7.4. HMRC gjorde inte gällande att upplägget utgjorde förfarandemissbruk (se domen i målet Halifax, C-255/02).
7. Healthspan överklagade, på grunden att PostDirect agerade ”för [kundernas] räkning” och inte för Healthspans räkning. **[Orig. s. 2]**
8. Den hänskjutande domstolen höll förhandling i målet den 19 och 20 februari 2018. Den 27 april 2018 meddelade den sitt beslut och

vilandeförklarade förfarandet till dess att EU-domstolen har meddelat dom i målet om förhandsavgörande. Tolkningsfrågorna anges i slutet av denna bilaga.

9. Den hänskjutande domstolen har observerat att domstolen nyligen har mottagit en begäran om förhandsavgörande i mål C-276/18, KrakVet Marek Batko sp. K/Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nedan kallat målet KrakVet), som också rör frågor om tolkningen av artikel 33 i PVD. Det kan ligga i domstolens intresse att förena tolkningsfrågorna i förevarande begäran med tolkningsfrågorna i mål C-276/18.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna i det nationella målet

10. Före den 1 april 2012 sålde Healthspan sina varor från Kanalöarna, enligt bestämmelserna för Low Value Consignment Relief (nedan kallade LVCR) som innebär att mervärdesskatt inte utgick vid import till Förenade kungariket, förutsatt [att] värdet på respektive försändelse var lägre än en viss gräns. Under denna tidsperiod sålde Healthspan inte bara varorna utan lagrade dem, skickade dem och levererade dem också. De levererades till kunder utan att någon leveransavgift utgick på beställningen.
11. I juni 2011 meddelade Förenade kungarikets regering att den övervägde att göra ändringar i LVCR. Healthspan beslutade att utreda om man skulle omorganisera och flytta sin verksamhet, huvudsakligen i syfte att minska den mervärdesskatt som debiterades kunderna.
12. Den 27 oktober 2011 erhöll Healthspan bekräftelse från de nederländska mervärdesskattemyndigheterna att mervärdesskattebestämmelserna om distansförsäljning inte var tillämpliga på Healthspans varor, eftersom de kunder som köpte varorna skulle ingå ett separat avtal med ett nederländskt bolag om leverans av varorna. Varorna skulle istället levereras i Nederländerna enligt artikel 32.
13. Healthspan hade som rådgivare anlitat Deloitte Belastingadviseurs BV (nedan kallat Deloitte) och G3 Worldwide Mail NV, som är ett internationellt leverans-, transport- och mäklarföretag som bedriver verksamhet under bifirman Spring. Deloitte upprättade ett dokument som beskrev det föreslagna upplägget (nedan kallat briefingdokumentet). Healthspan skickade briefingdokumentet till fem presumtiva orderhanteringsföretag. I briefingdokumentet beskrevs strukturen på de upplägg som senare infördes mellan Healthspan, PostDirect och kunderna. Under rubriken ”Effekter” i briefingdokumentet angavs följande: **[Orig. s. 3]**

”[Orderhanteringsföretaget] kommer ekonomiskt att ha samma ställning som om det hade ingått avtal med Healthspan. Betalningen kommer att härröra från Healthspan, men Healthspan kommer att agera i egenskap av inkassoföretag. Den enda skillnaden avser avtalet:

[Orderhanteringsföretaget] ingår avtal direkt med Healthspans kunder och kunderna har en rättslig skyldighet att betala leveransavgiften.”

14. PostDirect var det orderhanteringsföretag som anlätades. Upplägget i briefingdokumentet genomfördes och Healthspan bedrev verksamheten på detta sätt från och med den 1 april 2012. Healthspan lagrade varorna i ett lager i Nederländerna. PostDirect drev lagret och hade uppgiften att plocka och förpacka de varor som valdes av Healthspans kunder bland produkterna i lagret.
15. PostDirect ansvarade också för att ombesörja försändelsen och leveransen av varorna. Leveransen genomfördes inte av PostDirect direkt, utan av ett antal tredje parter som förmedlades genom Spring, som tidigare hade hjälpt Healthspan att starta verksamheten i Nederländerna.

Avtalsvillkoren

16. Kunderna godkände PostDirects allmänna avtalsvillkor (nedan kallade PostDirects allmänna villkor), vilka utgjorde ett ”leveransavtal” i fråga om varorna.
17. Innan några varor skickades till kunderna enligt upplägget ingick HealthSpan och PostDirect två avtal, nämligen ”inkassoavtalet” och ”lageravtalet”.
18. Förutom villkoren i lageravtalet respektive inkassoavtalet avtalade Healthspan och PostDirect också att PostDirect skulle erhålla 6 procent vinst på sina leveranstjänster.
19. Enligt villkoren i lageravtalet och inkassoavtalet
 - a) bestämdes vilka belopp kunderna skulle debiteras för leverans,
 - b) tog Healthspan ut leveransavgiften från kunderna och överförde den till PostDirect **[Orig. s. 4]**
 - c) märktes varorna av PostDirect i enlighet med Healthspans anvisningar,
 - d) hyrdes en speciell ”sorteringsmaskin” från Healthspan, som behövdes för att uppfylla de krav som ställdes av Royal Mail, som var den utsedda leverantören för Universal Postal Service i Förenade kungariket,
 - e) hade Healthspan rätt, i fall då det återbetalade leveransavgifter till kunderna, att återkräva dessa leveransavgifter från PostDirect. Leveransavgifter återbetalades dock endast under uppläggets första fyra månader, då 50 procent av de återbetalade beloppen återkrävdes. Det var i normalfallet inte värt den administrativa bördan att omförhandla PostDirects fasta vinst på 6 procent, så att Healthspan kunde återkräva dessa förhållandevis låga kostnader för återbetalade avgifter.

20. Healthspans allmänna avtalsvillkor (nedan kallade Healthspans allmänna villkor) var publicerade på företagets webbplats. Kunden var tvungen att godkänna Healthspans allmänna villkor för att kunna slutföra en beställning. Under den relevanta tidsperioden fanns det tre versioner av Healthspans allmänna villkor.
- a) Den första versionen var daterad den 28 november 2013 (nedan kallad 2013 års version). Den var tillämplig vid inledningen av den relevanta tidsperioden.
 - b) Den andra versionen var daterad den 4 september 2014 (nedan kallad 2014 års version). Den exakta tidpunkt när den första versionen ersattes av den andra versionen har inte uppgetts för den hänskjutande domstolen.
 - c) Den tredje versionen trädde ikraft den 26 oktober 2015 (nedan kallad 2015 års version), cirka tre månader före utgången av den relevanta tidsperioden.
21. I samtliga versioner av Healthspans allmänna villkor angavs att Healthspan inte tillhandahöll leverans, utan att denna tjänst istället tillhandahölls av PostDirect. Versionerna skiljde sig åt på tre områden:
- a) Återbetalning när kunderna återlämnade varorna.
 - b) Leveransavgifter när Healthspan skickade ersättningsvaror.
 - c) Övergången av äganderätten till varorna från Healthspan till kunden.
22. Med avseende på återbetalning av leveranskostnader när kunden återlämnade varor
- a) angavs i 2013 års version att Healthspan inte återbetalade leveranskostnader,
 - b) angavs i 2014 års version att Healthspan återbetalade leveranskostnader, **[Orig. s. 5]**
 - c) angavs i 2015 års version att Healthspan endast återbetalade leveranskostnader om varorna återlämnades på grund av att de var ”felaktiga eller hade beskrivits felaktigt”.
23. I Healthspans avtal med kunderna föreskrevs att Healthspan skulle tillhandahålla ersättningsvaror om varorna skadades under leverans. Enligt avtalet hade Healthspan inte någon rätt att kräva ersättning från PostDirect för kostnaderna för dessa ersättningsvaror och krävde inte heller någon sådan ersättning.
24. Med avseende på leveranskostnaderna för dessa ersättningsvaror
- a) fanns i 2013 och 2014 års versioner av Healthspans allmänna villkor följande bestämmelse:

”[Ä]ven om vi inte har någon skyldighet att göra detta kommer vi som ett tecken på goodwill att ersätta era kostnader för standardleverans och kommer därför att betala denna tillkommande transportavgift till PostDirect för er räkning”, men

- b) bestämmelsen togs bort i 2015 års version.
25. Kunden hade också rättigheter enligt PostDirects allmänna villkor i fråga om problem med leveransen. Dessa rättigheter hade dock begränsats i stor utsträckning och var a) lägre än marknadsvärdet för de skadade varorna och b) krävde att kunderna skulle styrka sin förlust om leveransen av varorna var försenad.
26. I förhållande till äganderätten till varorna
- a) angavs i 2013 års version av Healthspans allmänna villkor att äganderätten övergick till kunderna ”från den tidpunkt då produkterna görs tillgängliga för PostDirect”.
- b) Bestämmelsen fanns kvar i 2014 och 2015 års versioner, men var i dessa versioner villkorad av att Healthspan hade erhållit betalning för varorna. Enligt en ytterligare bestämmelse övergick äganderätten ”när PostDirect fysiskt kommer i besittning av [varorna] i egenskap av den person som har identifierats av [kunden] att ta besittning av [varorna]”.

Övriga faktiska omständigheter

27. Healthspan gav alla kunder rabatt på varorna. Rabatten motsvarade alltid (eller var något högre än) leveranskostnaden. När leveransavgiften ändrades, ändrades även rabatten. De två priserna visades bredvid varandra på Healthspans orderblanketter, så att kunderna kunde se att leveransavgiften helt motsvarades av rabatten. Healthspans huvudsakliga syfte med att tillhandahålla och hantera rabatten var att hindra att leveransavgiften skulle påverka dess marknadsandel. **[Orig. s. 6]**
28. PostDirect hade inte någon kontakt med kunderna. Dess allmänna villkor gjordes tillgängliga för kunderna på Healthspans webbplats. Eventuella klagomål avseende leveranserna gjordes till Healthspan. På adressetiketten som skulle användas vid återsändning av varorna angavs Healthspans kontor i Förenade kungariket, vilket innebar att de varor som återsändes, även sådana som hade skadats under transporten, skickades till Healthspan och inte till PostDirect.

Mervärdesskatteskommittén och efter

29. Den 5 maj 2015 ställde Förenade kungariket och Belgien frågor om verkan av artikel 33 till EU:s mervärdesskatteskommitté. Frågorna utgjorde grunden för arbetsdokument 855 (nedan kallat arbetsdokumentet). Till arbetsdokumentet hade bilagts ett ”konkret exempel på ett upplägg som artiklarna 33 och 34 i

direktiv 2006/112 om distansförsäljning inte är tillämpliga på”. Exemplet utgick från Healthspans upplägg.

30. Mervärdesskattekommittén hade möte den 4–5 juni 2015 och publicerade därefter riktlinjer (nedan kallade riktlinjerna) som helt, eller nästan helt, överensstämde med Förenade kungarikets uppfattning rörande de frågor som hade ställts.
31. Den 15 januari 2016 underrättade Nederländernas mervärdesskattemyndigheter Healthspan om att Healthspans verksamhet, mot bakgrund av riktlinjerna, ”skulle betraktas som distansförsäljning”.
32. Från och med den 1 februari 2016 omorganiserade Healthspan sin verksamhet och flyttade lager, försändelser och leverans till Förenade kungariket. Alla hänvisningar till PostDirect togs bort från dess webbplats och tryckta handlingar. Från detta datum skickades varorna till kunder i Förenade kungariket utan leveransavgift och Healthspan redovisade i Förenade kungariket mervärdesskatt för försäljning till kunder i Förenade kungariket.

Anförda bestämmelser

33. I artikel 32 i PVD anges följande (vår kursivering):

”Om varan försänds eller transporteras av leverantören, förvärvaren eller en tredje person, skall platsen för leveransen anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår.” [Orig. s. 7]
34. Artikel 33 innehåller ett undantag från denna regel. För undantaget gäller vissa villkor, som var uppfyllda enligt de faktiska omständigheterna i förevarande mål. Bestämmelsen har, i relevanta avseenden, följande lydelse (vår kursivering):

”Med avvikelse från artikel 32 skall platsen för leverans av varor som försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning från en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas anses vara den plats där varorna befinner sig när försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas ...”.
35. I artikel 34 föreskrivs att artikel 33 inte gäller om vissa villkor är uppfyllda. Mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i förevarande mål saknar artikel 34 relevans.
36. Artiklarna 32 och 33 har genomförts i Förenade kungariket genom section 7 i VATA. Det är otvistigt mellan parterna att section 7 i VATA kan tolkas på ett sätt som överensstämmer med PVD. Section 7 i VATA, i relevanta delar, har följande lydelse:

- ”1. Denna section ska tillämpas ... för att, vid tillämpningen av denna lag, fastställa huruvida varor levereras i Förenade kungariket.
2. Under förutsättning av att följande villkor i denna section är uppfyllda, ska leverans av varor som inte innebär att de flyttas från eller till Förenade kungariket anses ha levererats i Förenade kungariket om de finns i Förenade kungariket och annars som om de har levererats utanför Förenade kungariket.
3. ...
4. Varor vars leveransplats inte har fastställts enligt någon av föregående bestämmelser i denna section ska anses ha levererats i Förenade kungariket när
- a) leveransen innebär att varorna flyttas till Förenade kungariket av eller på anvisning av den person som levererar dem...”
37. Ingen av parterna har åberopat eller hänvisat till direktiv 97/7/EG som har titeln ”för att skydda konsumenten i de fall då avtal ingås utanför fasta affärslokaler” som gällde fram till den 13 juni 2014 eller det efterföljande direktivet 2011/83/EU.
38. Med avseende på relevant rättspraxis har sökanden gjort gällande att domstolen, i punkt 14 i dom av den 3 maj 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), angett att ”för någons räkning” innebar att de ”agerade som [Orig. s. 8] företrädare”. Den hänskjutande domstolen godtog dock inte detta argument, utan fann att EU-domstolen, i domen i målet Lebara, istället endast hade citerat beslutet om hänskjutande.
39. Den hänskjutande domstolen har emellertid observerat att EU-domstolen, i domen i målet Lebara, hade funnit att distributörerna inte agerade ”i [Lebaras] namn”, bland annat då de ”varken [kände] till eller kontrollerade det försäljningspris som tillämpades av distributörerna eller de andra mellanmännen”. Till skillnad från detta avtalade Healthspan och PostDirect leveransavgiften. Domen i målet Lebara utgjorde dock inte tillräcklig grund för den hänskjutande domstolen att döma i målet. Någon annan relevant rättspraxis har inte åberopats.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

40. Detta förhandsavgörande begärs av följande skäl:
- a) Innebörden av orden ”för någons räkning” har redan varit föremål för diskussion i mervärdesskattekommittén och denna kommitté har förslagit två olika möjliga betydelser. En av dessa angavs vara en ”bokstavlig tolkning” och tog i princip endast hänsyn till avtalsförhållandet mellan parterna, och

den andra angavs vara en ”mer extensiv tolkning” som tog hänsyn till den ekonomiska verkligheten.

- b) Innebörden av ”för någons räkning” har betydelse inte bara för de medlemsstater som varor har skickats till, utan också för de medlemsstater som varor har skickats från. Frågan har därför generell betydelse och det är troligt att ett avgörande från EU-domstolen i detta avseende skulle främja en enhetlig tillämpning i unionen.
- c) Den 1 december 2016, utfärdade kommissionen ett förslag till rådets direktiv om ändring av de bestämmelser i PVD som avsåg ”vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållande av tjänster och distansförsäljning av varor” (nedan kallat förslaget). I förslaget angavs att ett nytt direktiv skulle utfärdas som skulle lägga till en ny definition och ”[klargöra] artikel 33.1 i enlighet med riktlinjerna från mervärdesskattekommittén”. Direktiv 2017/2455 offentliggjordes den 5 december 2017. Det gäller från och med 2021 i det avseende som är relevant i förevarande. **[Orig. s. 9]**
- d) I skäl 6 i direktiv 2017/2455 anges att det har skett en ”explosionsartad ökning” av distansförsäljning, att PVD ”bör anpassas till denna utveckling” och att begreppet ”gemenskapsintern distansförsäljning av varor” bör definieras. Definitionen har intagits i artikel 2.1 i direktivet och har följande lydelse:

”[G]emenskapsintern distansförsäljning av varor: leverans av varor som försänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning, inbegripet då leverantören medverkar indirekt i varans transport eller försändelse, från en annan medlemsstat än den i vilken försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas”.

- 41. Det är klarlagt mellan parterna att Healthspan medverkade indirekt i varans transport. Sökanden har gjort gällande att den nya definitionen endast träder i kraft från och med år 2021 och att artikel 33, fram till dess, inte gäller när det (som i förevarande mål) finns ett leveransavtal mellan kunden och ett utomstående företag. Svaranden har gjort gällande att artikel 33 alltid har varit tillämplig ”när leverantören medverkar direkt eller indirekt i varans transport eller försändelse”.

Den hänskjutande domstolens uppfattning

- 42. Den hänskjutande domstolen anser att PostDirect, med avseende på de leveranstjänster som företaget tillhandahöll, agerade ”för [Healthspans] räkning”. Kunden kunde inte välja att anlita ett annat leveransföretag, priset avtalades mellan PostDirect och Healthspan, Healthspan (och inte PostDirect) hanterade alla klagomål rörande leveransen och det när det uppstod problem med leveransen var det, under den största delen av perioden, Healthspan som stod kostnaden för att återbetala kunderna. Den konkreta ekonomiska situationen var så, att PostDirect

agerade för Healthspans räkning, även om kunderna ingick separata speditationsavtal med PostDirect.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

43. Följande frågor har hänskjutits för förhandsavgörande:

Fråga 1

När en kund ingår avtal a) med leverantören om köp av varorna och b) med ett utomstående leveransföretag (nedan kallat leveransföretaget) för försändelse och leverans, ska varorna **[Orig. s. 10]** anses ha levererats från den plats där de befann sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten avgick, så att artikel 32 (och inte artikel 33) alltid är tillämplig?

Fråga 2

Om svaret på fråga 1 är ”nej”: Ska varorna anses transporteras ”av leverantören eller för dennes räkning” när kundernas avtal med leveransföretaget och **ett** av följande alternativ är tillämpligt och, om detta är fallet, vilket eller vilka:

- a) Kunden har i praktiken inte något annat val än att använda leveransföretaget.
- b) Kunden har endast kontakt med leverantören och inte leveransföretaget.
- c) Leverantören och leveransföretaget avtalar om det pris som leveransföretaget ska ta ut, utan att inhämta kundens synpunkter.
- d) Leverantören ger kunden en rabatt på priset på varorna som motsvarar leveransavgiften.
- e) Leverantören driver in leveransavgifterna från kunden och överför dem till det utomstående leveransföretaget.
- f) De avtalsvillkor som anger när äganderätten övergår till kunden är inte affärsmässiga, men detta saknar betydelse i praktiken, eftersom leverantören gottgör kunden för kostnaden för eventuell skada som uppkommit på varorna under leveransen.
- g) När följande gäller med avseende på leveransavgifterna när det uppstår problem med den ursprungliga leveransen:
 - i) Enligt avtalet med kunden är leverantören skyldig att återbetala de avgifter som kunden redan har betalat,
 - ii) enligt avtalet med kunden är leverantören inte skyldig att återbetala dessa avgifter, men har ändå som kutym att göra detta,

- iii) i båda fallen står leverantören (och inte leveransföretaget) för kostnaden för att återbetala dessa avgifter, och/eller
- iv) enligt avtalet med kunden är leverantören skyldig att betala *såväl* kostnaden för att skicka ersättningsvaror *som* den därmed sammanhängande leveransavgiften, eller
- v) enligt avtalet med kunden är leverantören skyldig att betala kostnaderna för att skicka ersättningsvaror, men inte för leveransen av dem, men har ändå som kutym att göra detta? **[Orig. s. 11]**

Fråga 3

Om svaret på fråga 2 är ”nej”: Ska leveransföretaget anses agera för leverantörens räkning om **mer än en** av ovanstående punkter är uppfyllda? Om detta är fallet, vilka omständigheter ska då beaktas och vilken vikt ska läggas vid varje omständighet?

Fråga 4

Om svaret på någon av frågorna 2 eller 3 är ”ja”: Ska leveransföretaget anses agera för leverantörens räkning när leverantören medverkar direkt eller indirekt i varans transport eller försändelse, såsom kommer att vara fallet från och med år 2021 i enlighet med direktiv 2017/2455? Med andra ord, uttrycker de ändringar som har införts genom detta direktiv den innebörd som artikel 33 redan har i sin nuvarande form, fast på ett tydligare sätt?